



538 62+532/17\*44=1538 62\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*44=1538 62\*44 = 1538 62+532/17\*44=  
+ 532/17\*44 = 1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44 = 1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 6  
17\*44 = 1538 62 + 532/17\*44 + 532/17\*44 = 1538 62 + 532/17\*44 = 1538 62 + 532/17\*44 + 532/17\*44 = 1538 62 + 53:  
= 1538 62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 + 532/17\*44=1538 62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 + 532/17\*4  
62+532/17\*44=1538 62+53 = 1538 62+532/17\*44=153862+532/17\*44=1538 62+53 = 1538 62+532/17\*44=153  
2/17\*44=1538 62+532/17\*4 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*462+532/17\*44=1538 62+5

# En guide för redovisningskonsulter avseende ekonomiska brott



**EKOBROTTSMYNDIGHETEN**  
SWEDISH NATIONAL ECONOMIC CRIMES BUREAU

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. Bakgrund</b> .....  | <b>1</b>  |
| <b>2. Vad utmärker ett brott ?</b> .....                          | <b>1</b>  |
| 2.1. Allmänt .....  | 1         |
| <b>3. Varningssignaler</b> .....                                  | <b>3</b>  |
| <b>4. Exempel</b> .....   | <b>4</b>  |
| <b>5. Till vilken åklagarmyndighet skall anmälan göras?</b> ..... | <b>8</b>  |
| 5.1 Ekobrottsmyndighetens ansvarsområde .....                     | 8         |
| 5.2 Övriga landet.....  | 9         |
| <b>6 Underhandskontakter</b> .....                                | <b>10</b> |
| <b>7 Brottmålsprocessen</b> .....                                 | <b>10</b> |
| 7.1 Förundersökningen.....  | 10        |
| 7.2 Förundersökningsprotokollet.....                              | 11        |
| 7.3 Åtalet .....  | 11        |
| 7.4 Huvudförhandlingen.....                                       | 11        |
| 7.5 Domen.....  | 11        |
| 7.6 Överklagandet.....  | 12        |
| <b>8. Källor</b> .....  | <b>12</b> |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Bilaga 1 Några av de brott som redovisningskonsulten kan<br/>konfronteras med i sin yrkesutövning.....</b> | <b>14</b> |
|---|-----------|



## 1. Bakgrund

Våren 2007 inleddes ett samarbete mellan Ekobrottsmyndigheten (EBM) och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. (SRF) Syftet var att stärka samarbetet mellan myndigheten och SRF centralt samt att samarbetet ska underlätta för SRF:s medlemmar att upptäcka och förebygga ekonomisk brottslighet och ge kunskap om hur man ska agera vid misstanke om brott. Som ett led i detta arbete har bl.a kommit överens om att en skrift som riktar sig direkt mot redovisningskonsulter ska tas fram för att man som konsult på ett lätt sätt ska kunna identifiera olika brottstyper inom den ekonomiska verksamheten. Skriften har hämtat stora delar av sitt material från en skrift som har sammanställts av Ekobrottsmyndigheten och FAR SRS: och som heter "Revisors åtgärder vid misstanke om brott".

## 2. Vad utmärker ett brott?

### 2.1. Allmänt

I straffstadgandet för ett brott beskrivs hur en gärning skall vara beskaffad för att falla in under respektive straffbud. Straffstadgandets ordalydelse anger ramen för vad som är den straffbara handlingen. En s. k. analogisk tolkning, dvs. att stadgandet tillämpas utanför dess ordalydelse, är således inte tillåten.

I ett straffstadgandes brottsbeskrivning anges de förutsättningar som skall vara uppfyllda för att brottet skall anses vara begånget. Förutsättningarna brukar benämnas *rekvisit*. För att någon skall kunna dömas för ett brott måste samtliga rekvisit vara uppfyllda.

Av brottsbeskrivningen framgår när ett brott anses fullbordat. I vissa fall bestraffas emellertid också brott som påbörjats men inte fullbordats (förberedelse, stämpling och försök till brott). Revisorns anmälningsskyldighet omfattar endast fullbordade brott.

För brotten finns också en *preskriptionstid* angiven, dvs. inom vilken tid en misstänkt måste få del av ett åtal för att straffansvar skall kunna utkrävas. Det är inte samma preskriptionstid för alla brott. Ju högre straffmaximum är för ett brott desto längre är preskriptionstiden. Grovt bedrägeri har en preskriptionstid på 10 år, medan preskriptionstiden för ringa bokföringsbrott endast är två år. Vilka preskriptionstider som gäller framgår av 35 kap. brottsbalken. I skattebrottslagen finns också preskriptionsbestämmelser. De brott som revisorerna har möjlighet att upptäcka vid sin granskning torde dock vara så "färska" att frågan om preskription knappast aktualiseras.

Man brukar skilja mellan *objektiva* och *subjektiva* rekvisit. De objektiva rekvisiten rör kraven på den brottsliga handlingen. Den kan bestå i ett handlande eller i en underlåtenhet att handla. Eventuellt kan det också

Finns krav på att ytterligare omständigheter skall föreligga. Skulle vad som fordras i objektivt hänseende inte vara uppfyllt, föreligger inte något brott.

De subjektiva rekvisiten rör den misstänktes kunskap och psykiska inställning ("vett och vilja"). Det krävs antingen uppsåt (dolus) eller oaktsamhet (culpa) som i vissa fall måste vara grov. Straffansvar förutsätter att de objektiva rekvisiten är täckta av subjektiva rekvisit. För att någon skall kunna dömas för ett brott, måste det således kunna visas att den misstänkte haft uppsåt eller visat oaktsamhet i de fall detta är tillräckligt för straffansvar i förhållande till den brottsliga handlingen som den beskrivs i straffstadgandet.

I Bilaga 1 redogörs för rekvisiten för ett antal av de brott de brott som omfattas av externrevisorernas anmälningsskyldighet. Redovisningskonsulterna har ju som bekant inte motsvarande anmälningsskyldighet men tanken är att man som konsult ska kunna undvika att hamna i den situationen att man omedvetet medverkar till brott. I bilagan lämnas också ett antal exempel på brott i aktiebolag.

En arbetsmetodik för redovisningskonsulten är att jämföra den handling, transaktion eller liknande som väckt hans/eller hennes uppmärksamhet..

Följande exempel belyser metodiken.

Redovisningskonsulten upptäcker en handling som tycks ha ett oriktigt innehåll, dvs. den ger en felaktig bild av det förhållande som den skall spegla. Redovisningskonsulten bör då först säkerställa att det finns objektiv information som gör att det kan misstänkas att handlingen verkligen har ett oriktigt innehåll. Hur detta praktiskt skall gå till måste naturligtvis avgöras från fall till fall. Normalt är det ju klienten som kan svara på frågan om innehållet i handlingen. Om misstanken om ett oriktigt innehåll kvarstår och klienten inte inkommer med rättelse bör redovisningskonsulten inte bokföra handlingen. En yttersta konsekvens kan också vara att man måste avsäga sig uppdraget.

Innebär handlingen ett vilseledande i förhållande till skatteverket, leder tanken i första hand till skattebrott och vårdslös skatteuppgift. Det krävs dock att uppgiften lämnats till myndigheten. (Som framgår av beskrivningen av skattebrott kan sådant brott också begås genom underlåtenhet att lämna deklaration eller andra föreskrivna uppgifter).

Om vilseledandet i stället riktar sig mot annan än skatteverket, torde bedrägeri och svindleri närmast ligga till hands. För ansvar för bedrägeri krävs att vilseledandet lett till handling eller underlåtenhet att handla. Ansvar för svindleri förutsätter att vilseledande uppgift offentliggjorts eller spritts bland allmänheten.

Ytterligare ett alternativ kan tänkas, nämligen att handlingen påverkar bokföringen och/eller myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift.

Vidare krävs en effekt för att de objektiva rekvisiten för brotten skall vara uppfyllda. Som framgår av brottsbeskrivningarna är kraven på effekt olika för brotten. Skattebrott och vårdslös skatteuppgift förutsätter *fara* för att skatt undandras, felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas.

Den effekt som krävs vid bedrägeri är att handlingen eller underlåtenheten inneburit *vinning* för gärningsmannen och *skada* för den vilseledde eller någon i vars ställe denne är. I sammanhanget bör framhållas att bedrägeri kan föreligga inte bara i de fall gärningsmannen berett sig själv vinning utan också om *annan* beretts vinning. Med annan förstås såväl fysiska som juridiska personer.

Den effekt som krävs för att svindleri skall föreligga är att den vilseledande uppgiften *påverkar priset på vara, värdepapper eller annan egendom eller är ägnad att påverka bedömandet av företaget i ekonomiskt hänseende och därigenom medföra skada.*

För bokföringsbrott krävs att bristen medför att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i *huvudsak* kan bedömas. Ansvar för försvårande av skattekontroll förutsätter att fara uppkommit för att kontrollverksamheten *allvarligt* försvåras.

Som framhållits tidigare, är det en förutsättning för straffansvar att också det subjektiva rekvisitet är uppfyllt, dvs. att den misstänkte haft uppsåt - eller i vissa fall varit oaktsam - i förhållande till det brottsliga förfarandet (subjektiv täckning).

### 3. Varnings signaler

Avsikten är inte att redovisningskonsulten skall "leta efter brott" i sitt redovisningsarbete för klientens räkning, utan endast att han skall uppmärksamma vissa signaler och beteenden som kan tyda på ekonomiska oegentligheter eller ekonomisk brottslighet i stor skala. .

En omotiverat stor kontantkassa enligt bokföringen kan t.ex. antyda att uttag av bolagets tillgångar inte har bokförts på korrekt sätt. Ett negativt kassasaldo, å andra sidan, skall naturligtvis alltid föranleda närmare granskning.

Användning av bokföringsorder trots att annat verifikat, som har närmare samband med affärshändelsen, borde ha funnits kan indikera att verkliga intäkter eller kostnader döljs.

Knapphändiga, ofullständiga handlingar, som inte gör det möjligt att närmare klargöra vilka varor eller tjänster som har tillhandahållits eller tillgodogjorts, kan antyda att det inte rör sig om verkliga intäkter eller kostnader. Iakttagelser av detta slag kan naturligtvis utgöra grund för misstanke om bokföringsbrott.

Bedrägeri- eller förskingningsbrott kan ibland döljas bakom oriktiga rubriceringar på affärshändelser i bolagets räkenskaper. Uppgivna kostnader för "marknadsföringsåtgärder" kan i själva verket innebära att bolaget betalat mutor.

En otillfredsställande redovisning av bolagets tillgångar eller skulder kan naturligtvis ge upphov till misstankar om att dessa i verkligheten är lägre respektive högre än som uppgivits. Det är vanligt förekommande att förundersökningar som inletts med anledning av konkursförvaltares anmälan, avslöjar att den tillgångsmassa som skall svara mot bolagets registrerade aktiekapital i realiteten aldrig har funnits och att bolaget därför borde ha begärts i likvidation redan kort tid efter dess bildande. Ett aktiebolag bildas normalt genom att aktieägarna satsar kontanta medel, varvid dessa skall betalas in på ett konto hos en bank som därefter lämnar ett bankintyg om att inbetalning skett. Intyget sänds sedan till Bolagsverket tillsammans med andra bolagsbildningshandlingar för att möjliggöra en registrering av aktiebolaget. Men ofta är tillvägagångssättet så att efter att bankintyget erhållits, så tas det inbetalda beloppet omedelbart ut och ersätts av en fordran eller annan tillgång som vid närmare betraktande visar sig vara värdelös. Det förekommer också att bolagsbildning sker genom att apportegendom tillförs bolaget som också den, trots revisorsintyg, visar sig vara betydligt mindre värd än vad som uppgivits.

Svårigheter att etablera och bibehålla en fortlöpande kontakt med bolagets företrädare liksom en ovilja från bolagets sida att vidta åtgärder med anledning av redovisningskonsultens frågor, kan göra att det finns anledning att närmare

fundera över om det kan finnas en brottslig bakgrund.

## 4 Exempel

### 1. Frågeställning-Eftersläpning av bokföring

Ett bolag ligger efter med bokföringen sedan många månader. Verifikationer har också försvunnit. Bolaget har till slut vänt sig till en redovisningskonsult för att få ordning på bokföringen. Redovisningskonsulten misstänker ingen svart försäljning eller annan brottslighet utan endast ren naivitet hos företagaren. Skälet till bristerna i bokföring är att klienten har haft för mycket att göra och redovisningskonsulten kan själv konstatera att verksamheten går lysande.

#### Överväganden

Bokföringsbrott kan misstänkas. I princip föreligger alltid bokföringsbrott om löpande bokföring ej upprättas. Frågan är hur redovisningskonsulten skall agera. Medverkar denne till brott om denne hjälper till att upprätta bokföring.?

Svaret är att den omständigheten att klienten inte har upprättat bokföring löpande innebär att denne själv har ansvaret för underlåtenheten. Detta ansvar kan i detta läge ej även omfatta bokföringskonsulten. Det är tvärtom önskvärt att bokföringskonsulten tar sig an klienten och bokför bokföringsmaterialet för att avhjälpa bristen. Det är då viktigt att bokföringskonsulten informerar klienten om de lagar och regler som gäller; bl.a avseende löpande bokföring och de krav lagen ställer. Det är också viktigt att konsulten tillsammans med klienten upprättar administrativa rutiner för att undvika att den löpande bokföringen åsidosätts. Det är också viktigt att konsulten dokumenterar sina kontakter med klienter.

När det gäller de förkomna verifikationerna bör redovisningskonsulten uppmana klienten att se till att posterna blir verifierade genom att kopior av fakturor m.m. tas in från motparten eller att egenhändiga verifikat med erforderliga uppgifter upprättas..

Om konsulten konstaterar att man inte får in samtliga handlingar får tillfälliga bokningar på s.k. observationskonton göras i avvaktan på utredning.. Redovisningskonsulten bör också se till att rutiner inför i bolaget som undviker att handlingar försvinner. Avseende de tillfälliga bokningarna så får slutbokningarna i sista hand avgöras i samband med bokslutet, eventuellt efter samråd med revisorn. Man får aldrig bokföra differenser i bokföringen som klumpsummor utan man måste referera till den ursprungliga affärshändelsen för vilket det saknas underlag för.

### 2. Frågeställning-avsaknad av systemdokumentation

Vid Skatteverkets revision av ett aktiebolag efterfrågas systemdokumentation/behandlingshistorik till den datorbaserade bokföringen/datorbaserade kassaregistret. Bolaget saknar sådan och hänvisar till bokföringskonsulten. Vilket är bokföringskonsultens ansvar detta läge?

#### Överväganden

Systemdokumentationen kan behövas för att förstå bokföringssystemets uppbyggnad. Behandlingshistoriken behövs för att Skatteverket eller revisor i efterhand skall kunna ta reda på vilka behandlingsregler som har tillämpats på enskilda bokföringsposter<sup>1</sup>

<sup>1</sup> BFN R10 Systemdokumentation och behandlingshistorik, BFN 2004:1 Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister

I princip är det bolaget/klienten som har allt ansvar för att bevara räkenskapsinformation i minst 10 år. Systemdokumentation och behandlingshistorik utgör en del av denna räkenskapsinformation. Det är inte ovanligt att bokföringskonsulten upprättar bokföring i egna system för bolagets räkning. Det är därför viktigt att detta klargörs i samband med det avtalet med klienten ingås vem som ska ha ansvaret för bevarande t av räkenskapsinformationen, inklusive systemdokumentationen och behandlingshistoriken. Om bokföringskonsulten har ett avtal om att systemdokumentation och behandlingshistoriken ska bevaras av konsulten så har denne ett ansvar.

### **3 Frågeställning-bristande bokföringsunderlag**

Bokföringskonsulten till ett bolag finner att det i de handlingar han erhåller finns många kostnader och investeringar som klienten vill ska bokföras som rörelsekostnader som grundar sig på en s.k. "slip" från ett av de större kontokortsföretagen. Konsulten har påtalat att detta inte utgör fullvärdiga kvitton utan bara ett medgivande om att kontokortföretaget har rätt att utfärda en faktura på beloppet under efterföljande månad. Konsulten har påtalat och fått till svar att flera inköp har gjorts i USA och det där är så svårt att få kvitton, medan andra kvitton "fått fötter". Konsulten misstänker dock att bakom "slipparna" finns dolda privata inköp.

#### Överväganden

De brott som kan misstänkas är bokföringsbrott alternativt försvårande av skattekontroll och eventuellt också skattebrott eller förskingring. Misstankarna om brott är sådana att konsulten inte bör bokföra dessa på annat sätt än på ett s k observationskonto. Om klienten framhårdar i sina krav om att "slipen" skall bokföras såsom investeringar eller rörelsekostnader utan att komma med ytterligare underlag som bekräftar dennes uppgifter bör konsulten överväga om att avsäga sig uppdraget.

### **4. Frågeställning - uppdrag i bolag där misstanke om skattebrott föreligger**

En redovisningskonsult blir tillfrågad om han kan åta sig redovisningsuppdraget i ett bolag. När redovisningskonsulten ber att få information om bolaget innan han lämnar definitivt besked, upplyser klienten honom om att skatteverket nyligen har gjort en revision, och att deras tidigare redovisningskonsult avgick när han fick del av myndighetens promemoria. Redovisningskonsulten, som också får del av promemorian, ser då att klienten mycket väl kan ha gjort sig skyldig till ett skattebrott. Trots detta åtar han sig uppdraget.

#### Överväganden

Redovisningskonsulten har åtagit sig uppdraget med kännedom om innehållet i revisionspromemorian. Redovisningskonsulten har inget ansvar för de omständigheter som har skett tidigare. Denne bör dock tillförsäkra sig om att klientens rutiner i framtiden medför att bristerna i skatteredovisningen inte upprepas.. Reservation för en beräknad skatteskuld bör också göras i bokföringen. Detta bör göras även om skulden kan anses tvistig.

### **5. Frågeställning- Felaktig värdering av varulager**

Ett varulagers anskaffningsvärde har schablonmässigt räknats fram med utgångspunkt från försäljningspriset med en antagen kalkylmässig bruttovinst. Den i verkligheten uppnådda bruttovinsten efter justering för lagerförändringen är emellertid betydligt lägre, varför den använda värderingsmetoden har överskattat lagervärdet. Redovisningskonsultens analys visar att varulagret är cirka 2 500 000 kronor för högt värderat.

Eget kapital i bolaget uppgår till 150 000 kronor. Balansomslutningen inklusive det felaktiga lagervärdet uppgår till 5 000 000 kronor. Redovisningskonsulten påtalar

felaktigheterna, men bolagets ledning vägrar att ändra bokslutet med motiveringen att bokfört lager är korrekt.

### Överväganden

När det gäller värderingsfrågor kan först följande allmänna konstateranden göras. Värderingsfrågor är besvärliga ur brottssynpunkt. En värdering utgör en bedömning. En bedömning har alltid ett subjektivt inslag, vilket innebär att olika personer kan komma till olika resultat utan att man kan säga att den ena uppfattningen skulle vara mer korrekt eller mer felaktig än den andra.

Uppenbart felaktiga värderingar kan dock utgöra grund för misstanke om brott. Det torde då i första hand vara fråga om misstankar om bokföringsbrott (och/eller försvårande av skattekontroll) som grundar sig på felaktig redovisning. Felaktiga värderingar kan emellertid också utgöra grund för misstanke om andra brott som, exempelvis skattebrott och svindleri.

För att en värdering skall anses som uppenbart felaktig och kunna ligga till grund för misstanke om brott, torde krävas att det inte finns något utrymme för att hävda att det uppgivna värdet ligger inom ett "normalintervall". Avvikelsen måste således vara så stor att den hade påverkat en normal bedömares ställningstagande om den varit känd för honom.

Om misstanken rör bokföringsbrott krävs vidare att värderingsfelet är så stort att huvudsakskriteriet är uppfyllt. I Bilaga 1 (Särskilt om brotten) beskrivs bokföringsbrottet närmare och hänvisas vidare till handboken *Bokföringsbrott och bokföringslagen* av statsåklagaren Anna-Lena Dahlqvist och ekorevisorn Sigurd Elofsson vid Ekobrottsmyndigheten. Författarna analyserar huvudsakskriteriet ingående.

Rör misstanken ett brott som exempelvis svindleri bestående i att ett bolags ledning offentliggjort felaktiga värden på vissa tillgångar, bör följande påpekas. Det är värdet på en tillgång vid tiden för offentliggörandet som är avgörande (se mera om svindleri i Bilaga 1). Om värdet på tillgången senare ändras i väsentlig grad får detta användas mot bolagets ledning endast om man vid tiden för offentliggörandet kunnat förutse den kommande värdetförändringen.

Med utgångspunkt från de allmänna uttalanden som nu gjorts bör det aktuella exemplet med lagervärderingen kunna bedömas på följande sätt. Den värdering som bolagets ledning gjort framstår som uppenbart felaktig. Det brott som i första hand aktualiseras är bokföringsbrott. Då bolaget vägrar att ändra bokslutet kan det innebära ett bokföringsbrott. Eftersom redovisningskonsulten uppmärksammat den uppenbarliga felaktigheten bör denne inte medverka i den felaktiga bokningen. Den yttersta konsekvensen bör bli att redovisningskonsulten bör avgå från uppdraget.

Högsta domstolen har numera i en dom slagit fast att värderingsfel i en årsredovisning kan vara bokföringsbrott (Dom 2006-12-01 i mål nr B 4818-03; domen finns att läsa på HD:s hemsida)

### **6 Frågeställning-Falska fakturor/Förbjudet lån**

En redovisningskonsult konstaterar att i ett bolag genomgående fanns omotiverat stora kassabehållningar vid slutet av varje tidsperiod. Behållningen har uppstått genom kontinuerliga små uttag från bolagets bankkonto utan att underlag funnits för uttagen. Konsulten kontaktar ägaren till bolaget som också är styrelseledamot ("företagaren") och framför att uttagen tycks strida mot de s.k. låneförbudsreglerna (12 kap. 7 § ABL). Konsulten får dock svaret att uttagen i själva verket är små delbetalningar till ett företag för utförda tjänster i samband med renoveringar av bolagets kontor. Efter en vecka kommer en faktura på 440 000 kr inkl. mervärdesskatt som sägs motsvara de betalningar som gjorts. Differensen förklarar företagaren med att han själv betalat 40 000 kr av sina privata besparingar och att beloppet därför skall bokföras som en inlåning från företagaren själv.

### Överväganden

Redovisningskonsulten ska naturligtvis inte agera polis utan måste utgå ifrån

att klientens uppgifter är riktiga. Om redovisningskonsulten är medveten om att fakturan är osann kan dock medhjälp till bokföringsbrott samt även skattebrott bli aktuellt för det fall denne bokför fakturan.. Om fakturan dock bedöms vara korrekt så har den löpande bokföringen inte varit korrekt beträffande de aktuella kostnaderna, varför bokföringsbrott alternativt försvårande av skattekontroll aktualiseras. Redovisningskonsulten är inte ansvarig för medhjälp till bokföringsbrott avseende de tidigare bristerna för det fall dessa inte har pågått under en längre tid och att denne under denna period inte haft anledning att ifrågasätta de kontanta uttagen.

Det är dock viktigt att redovisningskonsulten identifierar de felaktiga bokningarna mot kassan och att hänvisning sker till dessa uttag i samband med kostnadsbokningarna. Redovisningskonsulten ska inte bokföra oidentifierade klumpsummor för att korrigera differenser i bokföringen om inte en särskild utredning kring detta görs.

## **7. Frågeställning-oredlighet mot borgenär**

En redovisningskonsult konstaterar under sitt redovisningsarbete i ett bolag, att ett patent - på vilket hela bolagets verksamhet vilar – sålts när bolaget hamnat på obestånd till ett annat bolag för ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet, men som understiger marknadsvärdet. Redovisningskonsulten som även har det köpande bolaget som klient vet att styrelseledamoten i det säljande bolaget också är styrelseledamot i köparbolaget. Även ägarkretsen är identisk i de båda bolagen.

### **Överväganden**

Den brottsmisstanke som aktualiseras i detta exempel är oredlighet mot borgenärer (se vidare om detta brott i Bilaga 1). Allmänt kan följande sägas om brottet som sådant. Kravet på avhändande av egendom kan ses som den centrala delen i straffbestämmelsen. Är det inte fråga om något avhändande så kan det inte heller vara fråga om någon oredlighet. När det gäller kravet på obestånd kan straff utkrävas i två olika situationer.

Den första avser de fall då avhändandet företagits i ett visst ekonomiskt läge, nämligen när gärningsmannen *var på obestånd* eller när *påtaglig fara* förelåg för att han skulle hamna på obestånd. Den andra situationen gäller de fall då avhändandet framkallar en viss effekt, nämligen *obestånd* eller *allvarlig fara* för obestånd. I exemplet har försäljningen skett då bolaget varit på obestånd, varför obeståndsrekvisitet inte torde innebära några problem (jfr vad som nyss sagts).

En försäljning till underpris kan utgöra ett avhändande enligt oredlighetsparagraferna (11 kap. 1 och 2 §§ brottsbalken). Patentet har uppenbarligen sålts till ett underpris. Den avgörande frågan i detta fall är om avvikelsen är så stor att den kan utgöra grunden för misstanke om brott. I ett tidigare exempel har utvecklats hur man bör se på värderingsfrågor i ett straffrättsligt perspektiv. Omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra om värderingen är så felaktig att brott kan misstänkas. Det förhållandet att patentet sålts till närstående bolag har inte någon självständig betydelse i förhållande till rekvisitet *avhändande*

Redovisningskonsulten gör sig dock inte skyldig till medhjälp till oredlighet mot borgenär om överlåtelsen är korrekt bokförd. Överlåtelsen och överlåtelsepriset är naturligtvis företagsledarens ansvar. Redovisningskonsulten bör dock informera företagsledaren om de regler som gäller och inte medverka till att bolaget töms på sina tillgångar till men för bolagets borgenärer.

## **8 Frågeställning Krympt omsättning**

Ett företag krymper systematiskt sina intäkter. Underlaget till intäkterna är mycket bristfälligt och redovisningskonsulten får endast tillgång till handskrivna underlag. Redovisningskonsulten påtalar detta för företagsledaren. Någon förändring sker dock inte. Redovisningskonsulten bokför de handskrivna underlagen i brist på andra underlag. Skatteverket konstaterar vid en revision att bolaget krympt sin omsättning systematiskt under flera år

## Överväganden

Misstanke om bokföringsbrott och skattebrott är aktuellt för företagsledaren. Av allt att döma har företagsledaren inte sparat de underlag som finns avseende bolagets intäkter och därmed kunnat bokföra de intäkter han själv har önskat vilket medfört att inte alla intäkter bokförts. Frågan är om redovisningskonsulten har något ansvar för att denne har bokfört intäkter som utgjorts av bristfälliga underlag.

Något enkelt svar finns inte. Detta beror på redovisningskonsultens agerande. I det enskilda fallet. Rent generellt kan sägas att redovisningskonsulten löper en risk om denne under en längre period bokför intäkter utan underlag med vetskap om att sådana har funnits. Redovisningskonsulten löper därmed en risk att dömas för medhjälp till bokföringsbrott.

## **5 Till vilken åklagarmyndighet skall en anmälan avseende ekonomisk brottslighet göras?**

Redovisningskonsulten har inte, till skillnad mot revisorn anmälningsplikt avseende påträffad ekonomisk brottslighet. Inte desto mindre kan det finnas anledning för redovisningskonsulten att lämna in anmälningar om ekonomisk brottslighet i egenskap av aktör på marknaden.

Ärenden om ekonomisk brottslighet handläggs dels av Ekobrottsmyndigheten (EBM), dels av Åklagarmyndigheten. De två myndigheterna utgör tillsammans åklagarväsendet.

### **5.1. Ekobrottsmyndighetens ansvarsområde**

EBM är en åklagarmyndighet med uppgift att bekämpa ekonomisk brottslighet operativt på fältet och strategiskt som en stabsresurs till statsmakterna i samhällets samlade kamp mot den ekonomiska brottsligheten.

EBM består av en stab och operativa enheter. Myndigheten leds av en generaldirektör som i åklagarfrågor har ställning som överåklagare. Staben finns i Stockholm.

Den operativa verksamheten bedrivs vid tolv åklagarkammare, tre polisoperativa enheter och tre operativa serviceenheter i Stockholm, Göteborg och Malmö. Till åklagarkamrarna är utredningsgrupper knutna som är placerade i Visby, Karlskrona, Kristianstad, Halmstad, Borås och Skövde.

Vid varje åklagarkammare finns 20-25 personer, som är ekoåklagare, ekorevisorer eller specialister av annat slag. Chef för en åklagarkammare är chefsåklagaren som leder verksamheten. De polisoperativa enheternas uppgift är att biträda åklagarkamrarna med hemliga tvångsmedel, spaning och kriminalunderrättelsetjänst. De operativa serviceenheternas uppgift är att genom ekosekreterare och servicepersonal svara för den operativa och administrativa servicen till åklagarkamrarna och den polisoperativa enheten på orten.

Vid EBM handläggs följande ärenden<sup>2</sup>.

Ärenden som hänför sig till Stockholms län, Västra Götalands län, Skåne län, Hallands län, Blekinge län eller Gotlands län och som bl.a. avser 11 kapitlet .Brottsbalken , Skattebrottslagen, Aktiebolagslagen

Andra ärenden som hänför sig till de nämnda länen och vars handläggning annars ställer särskilda krav på kännedom om finansiella förhållanden, näringslivsförhållanden, skatterätt eller liknande.

Ärenden som avser 9 kap. 1 - 3 §§ brottsbalken om gärningen rör EU:s finansiella

<sup>2</sup> 2 § förordningen (1997:898) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten

intressen samt ärenden som avser 9 kap. 3 a § brottsbalken.

Ärenden som avser lagen (2005:377) om straff för marknadsmissbruk vid handel med finansiella instrument.

Ärenden som lämpligen bör handläggas vid EBM med hänsyn främst till att ärendet rör kvalificerad ekonomisk brottslighet som har nationell utbredning eller internationell anknytning eller är av principiell natur eller är av stor omfattning. Sådana ärenden får övertas efter framställning från Åklagarmyndigheten.

## 5.2. Övriga landet

De ärenden om ekonomisk brottslighet som inte handläggs av EBM hanteras av åklagarkammare vid Åklagarmyndigheten. Dessa finns i följande län.

1. Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs och Kalmar län
2. Uppsala, Värmlands, Örebro, Västmanlands, Dalarnas och Gävleborgs län
3. Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län

I de län där EBM inte har ansvaret för åklagarverksamheten samordnar EBM tillsammans med Åklagarmyndigheten verksamheten som rör ekonomisk brottslighet. När det gäller den brottsutredande delen kan EBM:s medverkan innebära allt från rådgivning till att EBM övertar ett ärende för handläggning. Åklagare inom Åklagarmyndigheten kan t.ex. göra en framställning till EBM om att myndigheten skall överta ett ärende för handläggning.

"Anmälningmyndighet"

Anmälan bör i första hand skickas till den åklagarmyndighet (Ekobrottsmyndigheten eller Åklagarmyndigheten) som svarar för det geografiska område inom vilket det misstänkta brottet begåtts.

Rör det sig om brott som har begåtts i något av de län beträffande vilka EBM har ansvaret för åklagarverksamheten, bör anmälan skickas till Ekobrottsmyndigheten i Stockholm (Box 820, 101 36 STOCKHOLM), Ekobrottsmyndigheten i Göteborg (2333, 403 15 GÖTEBORG9 eller Ekobrottsmyndigheten i Malmö (Box 27, 201 20 MALMÖ)

De ärenden som inte handläggs av EBM hanteras av åklagarkammare vid Åklagarmyndigheten (jfr ovan)

Är revisorn osäker på vart en anmälan ska skickas, kan den skickas till någon av myndigheterna, som därefter ombesörjer att den kommer till rätt myndighet. Det kan dock vara praktiskt att dessförinnan per telefon kontakta Ekobrottsmyndigheten eller Åklagarmyndigheten för vägledning.

## 6. Underhandskontakter

Telefonkontakter mellan redovisningskonsult och åklagare behöver inte begränsas till frågan om till vilken åklagarmyndighet anmälan skall göras. Stora fördelar finns att vinna med att redovisningskonsulten också i andra frågor kontaktar åklagare för diskussion och vägledning.

Följande tillägg kan göras. Så länge det är fråga om en informell förfrågan från redovisningskonsultens sida, bör det vara fullt möjligt att hålla diskussionen på en så allmän nivå att inte någon enskild individ eller enskilt bolag behöver pekats ut.

För att underlätta underhandskontakter med åklagare för diskussion och vägledning i anmälningfrågor har ett antal befattningshavare inom EBM utsetts till kontaktpersoner. De finns vid varje verksamhetsort, dvs. Stockholm, Göteborg

och Malmö (jfr beskrivningen av EBM:s organisation ovan). En aktuell lista på kontaktpersoner finns utlagd på EBM:s hemsida [www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se). Kontaktpersonerna är införstådda med att besvara frågor också från personer utanför EBM:s geografiska område. Uppgiften får ses som ett led i EBM:s samordningsansvar för ekobrottsbekämpningen i landet.

När en redovisningskonsult väljer att ta en underhandskontakt med åklagare kan han alltså göra detta utan att ta hänsyn till forumreglerna för en eventuell anmälan. Det kan i sammanhanget vara värt att framhålla att det ibland är en fördel att åklagaren saknar kännedom om förhållandena på en viss ort, eftersom det då blir lättare att hålla diskussionen på en så allmän nivå att ingen enskild person eller enskilt bolag behöver pekats ut.

## 7. Brottmålsprocessen

### 7.1. Förundersökningen

Enligt 23 kap. 1 § rättegångsbalken (RB) skall förundersökning inledas så snart det, på grund av angivelse eller av annat skäl, finns anledning att anta att ett brott som hör under allmänt åtal har förövats. Förundersökningen syftar till att utreda vem som skäligen kan misstänkas för brottet och få fram tillräckligt underlag för åklagarens bedömning av om åtal skall väckas. I förundersökningen ingår också att bereda målet så att bevisningen kan läggas fram i ett sammanhang vid huvudförhandlingen inför domstol.

Förundersökningen omfattar flera moment eller faser. När det gäller förundersökningar angående ekonomisk brottslighet kan förhör och inhämtande av skriftlig dokumentation särskilt nämnas. För sistnämnda ändamål får tvångsmedel som husrannsakan och beslag utnyttjas. Förhör får under förundersökningen hållas med *envar, som antages kunna lämna upplysning av betydelse för utredningen* (23 kap. 6 § RB).

Beslut att inleda en förundersökning fattas av åklagare eller polis. När det gäller förundersökningar om ekonomisk brottslighet fattas beslutet alltid av åklagare. Även om det kan ifrågasättas om alla de brott som omfattas av revisors anmälningsskyldighet enligt 10 kap. 38 - 40 §§ ABL är att hänföra till ekonomisk brottslighet, är det alltid åklagare som fattar beslut om förundersökning också i dessa fall. Bakgrunden till detta är att revisorns anmälan skall överlämnas direkt till åklagaren.

Det är i detta sammanhang viktigt att framhålla att det ibland finns skäl att inte inleda en förundersökning - eller att lägga ned en förundersökning - trots att bevisläget är sådant att det i och för sig vore möjligt att driva utredningen vidare till ett åtalsbeslut. Åklagaren måste nämligen alltid beakta om förutsättningarna för förundersökningsbegränsning och åtalsunderlåtelse enligt reglerna i 20 kap. och 23 kap. rättegångsbalken (RB) föreligger. Den vanligaste situationen är att den misstänkte också begått annat brott *och det utöver påföljden för detta brott inte krävs påföljd med anledning av det föreliggande brottet* (se 23 kap. 4 a § och 20 kap. 7 § 1 st. 3 p. RB)

I sammanhanget bör också följande förtydligande göras. De grundläggande kraven på rättssäkerhet innebär att inte enbart ett påstående från en revisor i en anmälan enligt 10 kap. 38 - 40 §§ ABL är tillräckligt för att någon skall kunna lagföras. Det sagda gäller naturligtvis också för andra anmälare, som skattemyndigheter och konkursförvaltare. Alla omständigheter i ärendet måste belysas. Detta sker just genom förundersökningen. Vid en sådan *skola ej blott de omständigheter, som tala emot den misstänkte, utan även de som äro gynnsamma för honom beaktas och bevis, som är till hans förmån, tillvaratas* (23 kap. 4 § RB). Om det inte längre finns skäl att fullfölja en förundersökning *skall* den läggas ned. Detta innebär att ett antal utredningar som har sin grund i anmälningar från revisorer inte kan drivas vidare till åtalsbeslut, eftersom det inte kan bevisas att den misstänkte begått något brott eller det kan konstateras att det överhuvudtaget inte förekommit någon brottslig gärning.

Det kan finnas en rad olika förklaringar till att en anmäld person inte åtalas. När det

gäller de brott som omfattas av revisorns anmälningsskyldighet är svårigheterna särskilt stora att styrka det subjektiva rekvisitet, dvs. om lagens krav på uppsåt och oaktsamhet är uppfyllt. Man kan i vårt land ännu inte utkräva straffrättsligt ansvar av ett bolag (med undantag av företagsbot). Sådant ansvar kan bara utkrävas av fysiska personer. Ett bolag kan ha ett antal företrädare. Det är inte självklart vem eller vilka av företrädarna som skall drabbas av det straffrättsliga ansvaret för en gärning som begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. Det förekommer därför att ansvaret fördelas på företrädarna på sådant sätt att inte någon av dem uppnår en straffbar nivå ens i fall där oaktsamhet är tillräckligt för straffansvar.

Att vissa anmälningar från redovisningskonsulter och andra inte leder till lagföring är således inte mer anmärkningsvärt än att inte alla personer som grips av polis sedan också lagförs. Att det måste förhålla sig på det sättet anses som en självklarhet i en rättsstat. Det bör i det sammanhanget påpekas att det för att gripa någon krävs en betydligt högre grad av misstanke än vad som gäller för revisorers skyldighet att anmäla brott, vilket också framgår av den s.k. misstanketrappan.

## 7.2. Förundersökningsprotokollet

Förundersökningen dokumenteras i ett förundersökningsprotokoll, vilket utgör underlag för åklagarens beslut i åtalsfrågan och för dennes förberedelser för rättegången. Innan åtal har den misstänkte och hans försvarare möjlighet att granska vad som framkommit under utredningen och att begära kompletteringar av utredningen.

På grundval av förundersökningen fattar åklagaren beslut i åtalsfrågan. En åklagare i Sverige har absolut åtalsplikt, men vissa möjligheter finns att underlåta åtal för brott genom att besluta om åtalsunderlåtelse (jfr ovan).

## 7.3. Åtalet

Om åklagaren beslutar om åtal lämnar han en stämningsansökan till tingsrätten. Stämningsansökan innehåller ansvarsyrkandet, dvs. en beskrivning av den brottsliga gärningen och bevisuppgiften med en redovisning av den bevisning som åklagaren åberopar. Bevisningen brukar delas upp i skriftlig bevisning och muntlig bevisning. Åklagaren skall i bevisuppgiften ange vad han vill styrka med varje särskilt bevis. Rätten utfärdar stämning på den tilltalade och kallar denne att inställa sig personligen vid huvudförhandlingen inför rätten.

## 7.4 Huvudförhandlingen

Är den tilltalade häktad skall huvudförhandling normalt hållas inom en vecka från det att åtal väckts. Med undantag för mål mot unga lagöverträdare finns det för övriga mål inte några bestämda tider som domstolen är skyldig att följa. Handläggningen av brottmål bör dock alltid ske skyndsamt.

Vid huvudförhandlingen framställer åklagaren ansvarsyrkandet och den tilltalade avger sin inställning till yrkandet. Parterna håller därefter sakframställning och upptagning av bevisningen sker. Det är vanligt att den skriftliga bevisningen går igenom i samband med sakframställningen. Till sist slutför parterna sin talan. Detta brukar kallas för slutplädering.

## 7.5. Domen

Då huvudförhandling ägt rum, skall samma dag överläggning hållas och dom beslutas och avkunnas. Om det är absolut nödvändigt får rätten besluta om anstånd med att besluta dom. Som huvudregel skall dom dock meddelas senast inom en vecka efter det att förhandlingen avslutades, om den tilltalade är häktad, och i annat fall, inom två veckor. I omfattande mål om ekonomisk brottslighet anses det nästan alltid nödvändigt med längre anstånd med att besluta dom.

En dom omfattar domslut och domskäl. Av domslutet framgår om domstolen funnit den tilltalade skyldig till brott enligt åtalet och om så är fallet påföljden för brottet. Påföljder är bl.a. böter, fängelse, villkorlig dom, skyddstillsyn och överlämnande till särskild vård. Domskälen består av en redogörelse för de

omständigheter som ligger till grund för domslutet.

## 7.6 Överklagandet

Om någon part vill överklaga domen skall detta göras skriftligen inom tre veckor från domens datum. Överklagandet skall adresseras till den hovrätt som finns angiven i slutet av domen, men skall skickas till tingsrätten.

Om ena parten har överklagat domen i rätt tid, får också motparten överklaga domen till samma hovrätt även om den vanliga tiden för överklagande gått ut (s.k. anslutningsöverklagande). Överklagandet skall ha kommit in till tingsrätten inom en vecka från den i domen angivna sista dagen för överklagande. Om det första överklagandet återkallas, kan inte heller anslutningsöverklagandet prövas.

I överklagandet skall bl.a. följande anges:

den ändring som yrkas i tingsrättens dom, skälen för överklagandet och i vilket avseende tingsrättens domskäl enligt klagandens mening är oriktiga samt de bevis som åberopas och vad som skall styrkas med varje bevis.

Hovrättens dom kan överklagas till Högsta domstolen (HD). För att HD skall ta upp en dom till prövning krävs emellertid att domstolen meddelar s.k. prövningstillstånd. Även Riksåklagaren måste numera ha prövningstillstånd för att få ett mål prövat av HD. Det vanligaste skälet för prövningstillstånd är att det är av vikt för ledningen av rättstillämpningen att målet prövas av HD. Prövningstillstånd meddelas endast i ett fåtal fall.

## 8.. Källor

### Litteratur

Ekonomiska brott i aktiebolag - revisorns handlingsplikt enligt ABL, FAR Förlag AB, Stockholm 2006

Dahlqvist, A-L & Elofsson, S, Bokföringsbrott och bokföringslagen, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, andra upplagan 2005

Dahlqvist, A-L, Skattebrott och skattelagarna, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2003

Dahlqvist, A-L & Holmquist, R, Brotten i näringsverksamhet, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2004

RUBICON - Promemoria av Riksåklagaren och Riksskatteverket angående rutiner vid brottsutredningar i samband med konkurs, Stockholm 1994. Några kapitel finns i omarbetad form på Ekobrottsmyndighetens hemsida [www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se)

### Riksdagstryck

Prop. 1998/99:19

Några av de brott som  
redovisningskonsulten kan konfronteras med  
i sin yrkesutövning



**EKOBROTTSMYNDIGHETEN**  
SWEDISH NATIONAL ECONOMIC CRIMES BUREAU

## 1. Brottskatalogen

I den sk. brottskatalogen i 9 kap. 42 § nya aktiebolagslagen återfinns följande brott:

|  |   |
|--|---|
| 9 kap. 1 eller 3 §§ brottsbalken (BrB) | Bedrägeri och grovt bedrägeri             |
| 9 kap. 6 a § BrB                       | Penninghäleri                             |
| 9 kap. 9 § BrB                         | Svindleri                                 |
| 10 kap. 1 eller 3 §§ BrB               | Förskingring/grov förskingring            |
| 10 kap. 4 § BrB                        | Olovligt förfogande                       |
| 10 kap. 5 § BrB                        | Trolöshet mot huvudman                    |
| 11 kap. 1 och 2 §§ BrB                 | Oredlighet/grov oredlighet mot borgenärer |
| 11 kap. 4 § BrB                        | Otillbörligt gynnande av borgenär         |
| 11 kap. 5 § BrB                        | Bokföringsbrott                           |
| 17 kap. 7 § BrB                        | Bestickning                               |
| 20 kap. 2 § BrB                        | Mutbrott                                  |
| 2 och 4 §§ skattebrottslagen           | Skattebrott/grovt skattebrott             |
| 5 § skattebrottslagen                  | Vårdslös skatteuppgift                    |
| 10 § skattebrottslagen                 | Försvårande av skattekontroll             |

I den i promemorian angivna skriften "Ekonomiska brott" beskrivs de olika brott som omfattas av revisorns anmälningsskyldighet. Som ett komplement till denna framställning görs nedan ett försök att ur en mer praktisk synvinkel beskriva de aktuella brotten. Tyngdpunkten har lagts på vilka rekvisit de olika brotten har. De brott som har rekvisit som påminner om varandra har samlats i grupper, varför ordningen i katalogen ovan inte följts.

## 2. Bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll

I handboken *Bokföringsbrott och bokföringslagen* (Norstedts juridik, andra upplagan utgiven 2005) analyserar statsåklagaren Anna-Lena Dahlqvist och ekorevisorn Sigurd Elofsson vid Ekobrottsmyndigheten (EBM) utförligt bokföringsbrottet och bokföringslagen. Ett antal belysande exempel lämnas också. Då handboken är försedd med en utförlig innehållsförteckning kan den med fördel användas som uppslagsverk.

### 2.1. Bokföringsbrott (11:5 BrB)

#### 2.1.1. Objektiva rekvisit

- bokföringsskyldighet
- åsidosättande av bokföringsskyldigheten
- detta skall ha fått till följd att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte gått att i huvudsak att bedöma med ledning av bokföringen

#### 2.1.2. Subjektiva rekvisit

- uppsåt
- oaktsamhet

### 2.1.3. Fullbordanstidpunkt<sup>3</sup>

### 2.1.4. Allmänt

Bokföringsbrottet kan mycket förenklat beskrivas på följande sätt.

Straffbestämmelsen skyddar den bokföringsskyldighet som föreskrivs i gamla och nya bokföringslagen. Det straffbara området begränsas av huvudsakskriteriet. För att bokföringsbrott skall föreligga krävs att felet eller bristen medför *att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen*<sup>4</sup>

De bokföringsbrott som kan begås kan med hänsyn till huvudsakskriteriet indelas i tre olika typer, nämligen fall där

1. bokföring saknas
2. bokföringen är osann och
3. bokföringen inte går att kontrollera<sup>5</sup>

Om bokföring *saknas* - vare sig detta beror på att någon sådan aldrig har upprättats, att den har upprättats för sent eller att den inte har bevarats - föreligger alltid bokföringsbrott. Huvudsakskriteriet är alltid uppfyllt, eftersom det inte finns någon bokföring att bedöma.<sup>6</sup>

Om bokföringen är felaktig eller bristfällig på så vis att den inte rätt speglar ekonomiska verkligheten föreligger bokföringsbrott om huvudsakskriteriet är uppfyllt. Bokföringen är *osann* i förhållande till den ekonomiska verkligheten. Om affärshändelsen eller bokslutsposten inte är tillräckligt verifierad kan posten inte kontrolleras. Den är sålunda *inte bedömbär*. Om huvudsakskriteriet är uppfyllt föreligger bokföringsbrott.<sup>7</sup>

År 2005 reviderades 11 kapitlet i brottsbalken (se prop. 2004/05:69). För bokföringsbrottet innebar revideringen följande.

Straffmaximum för ringa bokföringsbrott till fängelse i sex månader. Avsikten med straffskärpningen har dock inte varit att ändra gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och ringa bokföringsbrott.

Straffskalan för grovt bokföringsbrott utökades till fängelse i sex år. Det grova brottet gavs också en egen rubricering och fördes över till paragrafens andra stycke. Där anges också vilka omständigheter som särskilt skall beaktas vid bedömningen av om brottet är grovt.

## 2.2. Försvårande av skattekontroll (SkBrL 10 §)

### 2.2.1. Objektiva rekvisit

- åsidosätta bokföringsskyldighet alternativt åsidosätta sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga
- därigenom ge upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras
- i ringa fall döms inte till ansvar.

### 2.2.2. Subjektiva rekvisit

- uppsåt
- grov oaktsamhet

<sup>3</sup> Dahlqvist och Elofsson, bokföringsbrott och bokföringslagen s 69

<sup>4</sup> Här hänvisas till överväganden i Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen

<sup>5</sup> Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, s. 96

<sup>6</sup> Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, s. 96

<sup>7</sup> Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, s. 96

### 2.2.3. Fullbordanstidpunkt

- tidpunkten för handlingen eller underlåtenheten

### 2.2.4. Allmänt

Försvårande av skattekontroll förutsätter liksom bokföringsbrottet att bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen åsidosatts, vilket innebär att ett sådant åsidosättande ofta är både bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Sistnämnda brott har emellertid ett vidare tillämpningsområde än bokföringsbrottet.

Den straffbara gärningen vid försvårande av skattekontroll består i att någon genom att åsidosätta bokföringsskyldigheten ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras. Det betyder att gärningen också omfattar felföringar på konton och liknande fel som inte kan vara bokföringsbrott, eftersom felet inte är sådant att det påverkar bedömningen av förloppet, det ekonomiska resultatet eller den ekonomiska ställningen med ledning av bokföringen.

Högsta domstolen har i en dom belyst skillnaden mellan bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll (Dom 2005-04-25 i mål nr B 2879-03; domen finns att läsa på HD:s hemsida)

Underlåtenhet att bevara verifikationer avseende varje enskilt köruppdrag i en taxirörelse har stått i strid med bokföringslagen, men har inte ansetts medföra att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Förfarandet bedömdes därför inte som bokföringsbrott utan endast som försvårande av skattekontroll. HD anförde i den delen bl.a. följande.

”Avsaknaden av den ytterligare information som ett bevarande av hela körpassrapporterna hade inneburit avseende möjligheten att identifiera varje enskild affärshändelse under ett körpass utgör en brist i detljeringsgrad i informationshänseende. Bristen har dock inte medfört att det inte varit möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp med ledning av bokföringen. Skattemyndighetens intresse av ytterligare information för utövning av skattekontrollen skyddas genom bestämmelserna om försvårande av skattekontroll (se prop. 1995/96;170 s. 135)”

## 3. Oredlighet mot borgenärer, försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning och otillbörligt gynnade av borgenär

Den tidigare nämnda översynen av 11 kapitlet ledde till vissa ändringar också beträffande oredlighet och mannamån mot borgenärer, bl.a. följande. Ansvar för oredlighet mot borgenärer under konkurs har vidgats till att omfatta också att en gäldenär, i otillbörligt syfte, efter uppmaning från konkursförvaltaren underlåter att medverka till att tillgång i utlandet som ingår i konkursboet ställs till konkursförvaltningens förfogande.

Oriktiga uppgifter vid konkurs, förhandling om offentligt ackord eller skuldsanering har straffbelagts i 2 § med rubriceringen försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning. Även förfaranden av grov oaktsamhet faller under lagrummet

### 3.1. Oredlighet mot borgenärer (11:1 BrB)

#### 3.1.1. Objektiva rekvisit

- den som är på obestånd eller när påtaglig fara för obestånd föreligger
- förstör eller genom gåva eller annan liknande åtgärd avhänder sig egendom av betydande värde

- detsamma gäller den som genom sådant förfarande försätter sig på obestånd eller framkallar påtaglig fara för det
- ur riket bortför tillgång av betydande värde när konkurs är förestående eller undandrar eller undanhåller konkursförvaltaren tillgång
- i otillbörligt syfte underlåter att medverka till att tillgång i utlandet som ingår i konkursen ställs till konkursförvaltningens förfogande, trots att konkursförvaltaren uppmanat gäldenären att medverka

### 3.1.2 Grovt brott

- beedigat oriktig uppgift
- begagnat falsk handling
- vilseledande bokföring
- betydande omfattning
- annars varit av särskilt farlig art

### 3.1.3. Subjektiva rekvisit

- uppsåt

### 3.1.4. Fullbordanstidpunkt

- när handlingen företas

### 3.1.5. Exempel på brott

Att en styrelseledamot tillika ensam aktieägare i ett aktiebolag utan vederlag gör sig av med bolagets lager. Genom förfarandet försätter han bolaget på obestånd.

Att ett patent - på vilket ett aktiebolags verksamhet vilar - säljs till ett pris över anskaffningsvärdet men under marknadsvärdet när bolaget är på obestånd.

## 3.2 Försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning (11:2 Brb)

### 3.2.1 Objektiva rekvisit

- vid konkurs, ackord eller skuldsanering, förtiger tillgång, uppger obefintlig skuld eller lämnar oriktig uppgift
- åberopar oriktig handling eller skenavtal i samband med annan exekutiv förrättning

Om ett förtigande eller en oriktig uppgift är utan betydelse för saken, eller om gäldenären vid konkurs hade rätt att vägra yttra sig och omständigheterna innebär en skälig ursäkt för honom, skall han inte dömas till ansvar

### 3.2.2 Grovt brott

- beedigat oriktig uppgift
- använt falsk handling
- vilseledande bokföring
- betydande omfattning

### 3.2.3 Subjektiva rekvisit

Uppsåt eller grov oaktsamhet

### 3.2.4 Fullbordanstidpunkt

När handlingen företas

### 3.2.5 Exempel på brott

Straffbestämmelsen torde så tydligt beskriva vilka förfaranden som är straffbara att exempel på brott framstår som överflödiga.

## 3.3 Otillbörligt gynnande av borgenär (11:4 Brb)

Brottet rubricerades tidigare som mannamån mot borgenärer, men fick år 2005 benämningen otillbörligt gynnande av borgenär. Detta innebär dock ingen ändring av det straffbara området.

### 3.3.1. Objektiva rekvisit

- gynna viss borgenär, eller
- betala ej förfallen skuld, eller
- betala med annat än sedvanliga betalningsmedel, eller
- överlämna ej betingad säkerhet, eller
- vidta annan åtgärd<sup>8</sup>  
eller
- gynna viss borgenär på annat sätt i otillbörligt syfte, eller
- främja ackord genom att hemligen lämna eller utlova betalning eller förmån

### 3.3.2. Subjektiva rekvisit

- uppsåt
- i otillbörligt syfte

### 3.3.3. Fullbordanstidpunkt

- när handlingen begås

### 3.3.4. Allmänt

Dessa bestämmelser tar sikte på de fall en gäldenär på ett otillbörligt sätt gynnar viss borgenär framför en annan borgenär. Ansvar förutsätter vidare att det vid en tänkt konkurs vid tidpunkten för gärningen funnits åtminstone en borgenär med lika eller bättre förmånsrätt än den som fått betalt. Den förstnämnde skulle då också ha missgynnats vid en sådan konkurs.

Det är viktigt att framhålla att ansvar för mannamån mot borgenärer kan utkrävas endast om bolaget *var* på obestånd när betalningarna gjordes. Om obeståndet framkallades av betalningarna föreligger inte något mannamånsbrott. I ett sådant fall föreligger inte heller någon oredlighet mot borgenärer, eftersom det är fråga om betalning av skulder och således inte om något avhändande som försämrar ett bolags ekonomiska ställning.

När det gäller otillbörligt syfte avses enligt motiven kriminaliseringen träffa sådana betalningar av förfallna skulder då gäldenärens handlande bestäms av en önskan att i en obeståndssituation visa välvilja mot en speciell borgenär, fastän det sker på övriga borgenärers bekostnad<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> "Vidta annan åtgärd" täcker enligt förarbetena det fallet att gäldenären överenskommer med den, vilken han köpt varor, om en återgång av köpet(prop 1942:4, s 131 och 163) se vidare Brottsbalkskommentaren uppslag 11:43

<sup>9</sup> Prop 1975/76:82 sid 119 f och NJA s 25

### 3.3.5. Exempel på brott

Att i ett fåmansaktiebolag ägaren tillika styrelseledamoten kort före bolagets konkurs betalar en icke förfallen skuld till en leverantör eller betalar en skuld genom överlåtelse av rörelsens inventarier eller återbetalar ett större lån (förfallet till betalning) till en nära anhörig.

Att i ett aktiebolag där möjligheterna till att få nya krediter är uttömda och kön är lång med upprörda leverantörer som inte kan få betalt, ställföreträdaren tillika styrelseledamoten betalar en icke förfallen skuld om 200 000 kr med bolagets pengar.

## 4. Skattebrott och vårdslös skatteuppgift

För en mer utförlig beskrivning och exempel på brott hänvisas till Anna-Lena Dahlqvist, Skattebrott och skattelagarna 2003.

### 4.1. Skattebrott (SkBrL 2 § och 4 §)

#### 4.1.1. Tillämpningsområde

Skattebrottslagen är tillämplig på alla pålagor till det allmänna som betecknas skatt, dock endast på svenska skatter. I fråga om avgift, som inte betecknas som skatt är skattebrottslagen endast tillämplig om det föreskrivs särskilt i respektive författning. Sådan särskild föreskrift finns bl. a. när det gäller

- socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter
- allmänna egenavgifter och
- särskild löneskatt

#### 4.1.2. Undantag

Från tillämpningsområdet undantas gärningar som är belagda med straff för varusmuggling. Skattebrottslagen är heller inte tillämplig på skatte- eller avgiftstillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift.

Möjligheten till frivillig rättelse bör särskilt uppmärksammas (jfr avsnitt 5.5 och exempel 15 i promemorian)

#### 4.1.3. Objektiva rekvisit

- oriktig uppgift lämnas till myndighet på annat sätt än muntligen, alternativt
- underlåtenhet att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift
- härigenom skall fara ha uppkommit för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till gärningsmannen eller annan

#### 4.1.4. Grovt brott:

- utöver rekvisiten för skattebrott tillkommer kvalifikationsgrunderna
- att gärningen rör mycket betydande belopp
- alternativt
- att förfarandet ingår som ett led i en brottslighet som utövas systematiskt eller i större omfattning
- alternativt
- att förfarandet i annat fall är av synnerligen farlig art

#### 4.1.5. Subjektiva rekvisit

- uppsåt

#### 4.1.6. Fullbordanstidpunkt

- den dag då den oriktiga uppgiften lämnas till myndigheten

- alternativt
- den dag då skyldighet att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgörs

#### **4.2. Vårdslös skatteuppgift (SkBrL 5 §)**

##### **4.2.1. Objektiva rekvisit**

- oriktig uppgift lämnas
- till myndighet
- på annat sätt än muntligen
- fara föreligger för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till gärningsmannen själv eller annan gärningen får inte vara av mindre allvarlig art med hänsyn till skattebeloppets storlek och övriga omständigheter
- skattebeloppet måste normalt minst uppgå till ett prisbasbelopp när det gäller brott beträffande inkomst- eller förmögenhetsskatt samt moms och arbetsgivaravgifter. Två prisbasbelopp vid avdragen skatt

##### **4.2.2. Subjektiva rekvisit**

- grov oaktsamhet

##### **4.2.3. Fullbordanstidpunkt**

- när oriktig uppgift lämnas

### **5. Förskingring, trolöshet mot huvudman och olovligt förfogande**

#### **5.1. Förskingring BrB 10 kap 1 o 3 §§**

##### **5.1.1. Objektiva rekvisit**

- fatt egendom i besittning och tillägnar sig denna eller åsidosätter vad han har att iakttä för att fullgöra sin skyldighet, och därigenom själv får vinning och åsamkar skada för den berättigade

##### **5.1.2. Subjektiva rekvisit**

- uppsåt

##### **5.1.3. Fullbordanstidpunkt**

- när förmögenhetsöverföringen sker

##### **5.1.4. Allmänt**

Förskingring är det fråga om då man för egen vinning och till skada för annan bryter mot det förtroende som visats honom genom att han fått egendom i besittning för den andres räkning. Såväl fast som lös egendom kan bli föremål för förskingring. För ansvar krävs att gärningsmannen tillgodogjort sig egendom som han på grund av avtal, allmän eller enskild tjänst eller dylik ställning fatt i besittning för annans räkning med skyldighet att utge egendomen eller redovisa för den. Gärningsmannen skall sålunda inta en viss förtroendeställning i förhållande till den som är berättigad att få ut egendomen eller kräva redovisning för den.

För att fråga skall vara om förskingring krävs vidare att skyldigheten att utge eller redovisa för egendomen uppstod i och med att gärningsmannen fick den om hand. Man behöver inte avvakta om den berättigade utsätts för en definitiv förlust, innan man kan avgöra om förskingring föreligger eller ej. Det är förhållandet som rådde i det ögonblick förskingringshandlingen företogs som är avgörande.

### 5.1.5. Exempel på brott

Att en VD i ett aktiebolag med flera aktieägare under en längre tid har "lånat" pengar av företaget. Pengarna har inte vid något tillfälle återbetalats och lånen har dolts i bokföringen genom att osanna eller falska verifierationer upprättats.

## 5.2. Trolöshet mot huvudman (BrB 10 Kap 5 §)

### 5.2.1. Objektiva rekvisit

- missbruk av förtroendeställning som skadar huvudmannen

### 5.2.2. Subjektiva rekvisit

- uppsåt

### 5.2.3. Fullbordanstidpunkt

- när förtroendeställningen missbrukas

### 5.2.4. Allmänt

Trolöshet mot huvudman kännetecknas generellt av att gärningsmannen missbrukar ett förtroende. Förtroendemissbruket kan avse ekonomisk angelägenhet, teknisk uppgift eller juridisk angelägenhet. Den ekonomiska trolösheten förutsätter att gärningsmannen i förhållande till huvudmannen intagit en förtroendeställning som är mera kvalificerad än vid förskingring. Detta innebär att gärningsmannen skall ha haft ett stort mått av förtroende och haft en relativt självständig ställning. Den brottsliga handlingen vid ekonomisk trolöshet består i att gärningsmannen missbrukar sin förtroendeställning. Detta kan ske såväl genom rättsliga åtgärder som genom dispositioner av rent faktisk art. Den förtroendeställning som gärningsmannen fått ger honom speciella möjligheter att förfoga över huvudmannens förmögenhet, möjligheter som han kan utnyttja till att göra skada på ett sätt som saknar motsvarighet i fråga om utomstående personer.

Liksom för flera andra förmögenhetsbrott finns en särskild straffskala för det fall brottet är grovt. Grovt brott kan det bli fråga om när gärningsmannen begagnat falsk handling eller vilseledande bokföring eller om han tillfogar huvudmannen betydande eller synnerligen kännbar skada.

### 5.2.5. Exempel på brott

Att en VD i ett aktiebolag - vars kärnverksamhet består i att tillverka fågelfröautomater - spekulerar i aktier, varvid stora förluster uppstår. VD:n hade inte befogenhet att bedriva handel med värdepapper.

Att ett dotterbolag i en koncern betalar hyran för styrelseledamöternas privatbostäder på samma ort där företaget har sitt huvudkontor.

Att ett aktiebolag vars verksamhet består i att som handelsresande sälja en särskild uppdragsgivares dataspel - trots avtal med uppdragsgivaren om att annan verksamhet inte får bedrivas - under handelsresorna säljer spel från andra tillverkare.

## 5.3. Olovligt förfogande (10 kap 4 § BrB)

### 5.3.1. Objektiva rekvisit

- berövar annan denne tillkommande ägande- eller säkerhetsrätt till egendom, som gärningsmannen innehar

### 5.3.2. Subjektiva rekvisit

- uppsåt

**5.3.3. Fullbordanstidpunkt**

- när förmögenhetsöverföringen skett

**5.3.4. Allmänt**

Bestämmelserna om olovligt förfogande utgör komplement till bestämmelserna om förskingring. Brottet omfattar sådana förfaranden, som inte ansetts hänförliga till förskingring men som ändå bör straffläggas. Från stöld skiljer sig olovligt förfogande genom att handlingen avser egendom, som gärningsmannen redan innehar. Olovligt förfogande föreligger även då man säljer en sak till flera personer, s.k. tvesala.

**5.3.5. Exempel på brott**

Att pengar betalas in på ett bolags konto av misstag. Mottagaren inser att det är ett misstag, men vill inte betala tillbaka pengarna, eftersom bolaget behöver pengarna. Transaktionen bokförs helt korrekt och beloppet tas upp som en skuld i årsredovisningen. Mottagaren hoppas att utbetalaren inte skall upptäcka sitt misstag.

Att ett bolag som köpt maskiner på kredit med avtal om återtaganderätt säljer maskinerna innan skulden är betald.

**6. Bedrägeri och svindleri****6.1. Bedrägeri (9 kap 1 eller 3 §§ BrB)****6.1.1. Objektiva rekvisit**

- medelst vilseledande
- förmå någon till handling eller underlåtenhet
- som innebär vinning respektive skada

**6.1.2. Subjektiva rekvisit**

- uppsåt

**6.1.3. Fullbordanstidpunkt**

- när förmögenhetsöverföringen skett

**6.1.4. Exempel på brott**

Att ett aktiebolag utan betalningsanmärkningar men som saknar betalningsförmåga mot faktura inhandlar varor hos ett antal företag.

Att företagsledaren tillika styrelseledamoten i ett aktiebolag tar upp ett större banklån under förespegling av att pengarna skall användas för investering i nya maskiner. Avsikten är dock att han skall använda pengarna för att aktiebolaget skall kunna återbetala ett större lån som företagsledaren tidigare lämnat till bolaget.

**6.2. Svindleri (9 kap 9 § BrB)****6.2.1. Objektiva rekvisit**

- offentliggöra eller eljest till allmänheten sprida vilseledande uppgifter för att påverka priset på vara, värdepapper eller annan egendom alternativt
- någon, som medverkar vid bildande av aktiebolag eller annat företag eller på grund av sin ställning bör äga särskild kännedom om ett företag
- offentliggör eller eljest bland allmänheten eller företagets intressenter sprider vilseledande uppgift
- ägnad att påverka bedömandet av företaget i ekonomiskt hänseende och därigenom medföra skada

### 6.2.2. Subjektiva rekvisit

- uppsåt
- grov oaktsamhet (dock endast för andra alternativet)

### 6.2.3. Fullbordanstidpunkt

- när offentliggörandet eller spridandet sker

### 6.2.4. Exempel på brott

Att lämna in en oriktig årsredovisning till Bolagsverket

Att företagsledaren i ett aktiebolag som skall genomföra en nyemission i det prospekt som publiceras uppger att bolaget har en mycket bättre ekonomisk ställning än den verkliga.

## 7. Penninghäleri (9 kap 6a BrB)

### 7.1.1. Objektiva rekvisit

- otillbörligen främja möjligheterna för annan att tillgodogöra sig egendom som härrör från brottslig verksamhet eller värdet av sådan egendom, eller
- med uppsåt att dölja egendoms ursprung medverka till att bortföra, överlåta, omsätta eller vidta annan sådan åtgärd med egendom som härrör från brotligt förvärv, alternativt
- i annat fall otillbörligen medverka till att bortföra, överlåta, omsätta eller vidta annan sådan åtgärd med egendom,
- om åtgärden är ägnad att dölja att annan har berikat sig genom brottslig gärning

### 7.1.2. Subjektiva rekvisit

- uppsåt

### 7.1.3. Fullbordanstidpunkt

- när handlingen företas

### 7.1.4. Allmänt

Brottet penninghäleri infördes den 1 juli 1999 i 9 kap. 6 a § BrB. Bestämmelsen omfattar sådana förfaranden som tidigare reglerades i 9 kap. 6 § första stycket 3 och 4 BrB. Dessutom infördes en ny straffbestämmelse om ansvar för den som bistår med att dölja att annan berikat sig genom brottslig gärning.

### 7.1.5. Otillbörligen främja möjligheterna för annan att tillgodogöra sig egendom som härrör från brottslig verksamhet

Det brottsliga förfarandet består i att främja möjligheterna *för annan* att dra nytta av det brottsliga förvärvet. Främjandet skall med andra ord gå ut på att hjälpa någon att tillgodogöra sig tillgångar som härrör från brottslig verksamhet, t.ex. genom att gömma undan egendomen eller att omsätta den på ett sådant sätt att möjligheterna ökar för den andre att få behålla egendomen eller dess värde.<sup>10</sup>

Främjandet måste framstå som *otillbörligt*. Som otillbörligt främjande anses först och främst sådana förfaranden som mer eller mindre har till uttalat syfte att hjälpa den brottslige att dra nytta av sitt förvärv genom att hjälpa till att bortföra egendomen, förvara den, anvisa gömställen för den eller hjälpa till att

<sup>10</sup> Prop. 1998/99:19 s. 26

omsätta egendomen så att dess ursprung blir svårare att spåra.<sup>11</sup>

### **7.1.6. Med uppsåt att dölja egendoms ursprung medverka till att bortföra, överlåta, omsätta eller vidta annan åtgärd med egendom som härrör från brottsligt förvärv**

Denna bestämmelse omfattar delvis samma förfaranden som ovan men i detta fall behöver gärningen inte ha ökat möjligheterna för någon att behålla vad han förvärvat genom brottslig gärning. Denna typ av häleri är inte heller begränsat av något otillbörlighetsrekvisit. Har gärningsmannen haft uppsåt att dölja egendomens ursprung och har han i övrigt förfarit som sägs i gärningsbeskrivningen kan han alltså dömas till ansvar för häleri utan att någon prövning behöver göras om huruvida förfarandet skulle vara att anse som otillbörligt.<sup>11</sup> Gärningen är således straffbar även om det i och för sig skulle gälla en mer vardaglig transaktion utan några större belopp inblandade.

Bestämmelsen tar sikte på förfaranden som typiskt sett går ut på att underlätta för någon att dölja att viss egendom härrör från brott. Som exempel kan nämnas att föra egendom ut ur landet, att ställa sitt bankfack till någon annans disposition, att anvisa gömställen för egendomen eller att medverka vid olika banktransaktioner som gör egendomens ursprung svårare att spåra eller att förmedla köpare till egendomen eller bjuda ut den till försäljning.<sup>12</sup>

### **7.1.7. Om åtgärden är ägnad att dölja att annan har berikat sig genom brottslig gärning**

Bestämmelsen tar sikte på själva döljandet av en förmögenhetsökning. Det är straffbart att otillbörligen bistå annan som har berikat sig genom brottslig gärning om åtgärden är ägnad att dölja förmögenhetsökningen. Det krävs för straffbarhet att effekten av förbrottet har inträtt, dvs. att en förmögenhetsökning faktiskt har skett. Om förbrottet är ett skattebrott är det således först när förfarandet har lett till en för låg debitering av skatt som den skattskyldige kan sägas ha berikat sig.<sup>13</sup>

*En sedvanlig försäljning* av t.ex. en affärsrörelse eller en fastighet, även om den rör betydande belopp och vetskap föreligger om att kontrahenten har gjort sig skyldig till brott, är inte straffbar som häleri, eftersom en sådan transaktion endast innebär att viss egendom *byts mot annan* och alltså inte är ägnad att dölja förmögenhetsökning<sup>14</sup>

Åtgärden skall i det enskilda fallet ha varit *ägnad att dölja* att annan berikat sig. Så torde regelmässigt vara fallet om man medverkar till att bortföra, överlåta eller omsätta egendom som tillhör någon som berikat sig genom brott, exempelvis genom olika bank- eller andra affärstransaktioner, och därigenom försvårar möjligheten att klarlägga egendomens ursprung eller vem som är dess riktige ägare. Uppräkningen är inte uttömmande. Förutom de angivna exemplen omfattar således ansvaret liknande åtgärder som på samma sätt är ägnade att dölja att annan har berikat sig genom brott.<sup>15</sup>

Det krävs att gärningsmannens medverkan kan bedömas som *otillbörlig*. Normala transaktioner som sker öppet och som har ett tydligt legalt ändamål faller utanför det straffbara området. Bedömningen måste göras med hänsyn till samtliga omständigheter. Helt normala och vardagliga förfaranden som i och för sig innebär ett främjande av en annans möjligheter att dölja att han berikat sig genom brottslig gärning omfattas sålunda inte av

<sup>11</sup> Prop 1998/99 s 26

<sup>12</sup> Prop 1998/99 19 s 27

<sup>13</sup> Prop 1998/99:19 s 71

<sup>14</sup> Prop 1998/99:19 s 31

<sup>15</sup> Prop 1998/99 s 70

kriminaliseringen. Det är straffritt att motta sedvanlig ersättning för dagligvaror eller för utförande av normala tjänster även om man vet att kontrahenten gjort sig skyldig till skattebrott. Att ta emot betalning för en giltig och förfallen fordran omfattas inte heller, även om det rör sig om en större summa och den som mottar betalningen är medveten om att kontrahenten har gjort sig skyldig till brott. Att transaktionen har kommit till stånd har normalt inte någon anknytning till att brott föreligger.<sup>16</sup>

Rutinmässiga upplysningar och råd om olika placeringsmöjligheter eller investeringsobjekt omfattas inte heller av kriminaliseringen. Att i konkreta fall bistå med närmare rådgivning som innefattar klara, detaljerade och precisa uppgifter om var eller hur egendom lämpligen bör placeras för att man skall kunna dölja att man berikat sig genom brott, är däremot en sådan medverkan som är otillbörlig.<sup>17</sup>

Det förhållandet att egendom skaffas undan enbart för att hindra att den tas i anspråk för att betala en fordran på skatt kan inte betraktas som ett penninghåleribrott, eftersom det krav som staten kan komma att rikta mot gärningsmannen grundas på den i och för sig lagliga inkomst som föregått skattebrottet. Ett sådant förfarande kan i stället utgöra brott mot borgenärer enligt 11 kap. BrB.<sup>18</sup>

### 7.1.8. Exempel på brott

Att ett fåmansaktiebolag låter annan person disponera bolagets bankkonto för insättning och uttag av stora belopp som härrör från brottsligt förvärv.

Att låna ut sitt bankfack eller upplåta sitt bankkonto

Att ställa sig till förfogande som bulvan eller låna ut sina identitetshandlingar

Att medverka vid olika banktransaktioner som innebär att egendomens ursprung blir svårare att spåra

Att medverka till banktransaktioner som innebär att egendom förs ut ur landet för att placeras och investeras där kontrollen av det finansiella systemet är bristfällig

Att låta någon annan sätta in pengar på sitt bankkonto eller medverka till omfattande transaktioner mellan konton i syfte att göra det svårare att identifiera egendomens ursprung eller dess ägare

## 8. Bestickning och mutbrott

### 8.1. Bestickning (17 kap 7 BrB)

#### 8.1.1. Objektiva rekvisit

- den som till någon i den i paragrafen angivna personkretsen<sup>19</sup> lämnar, utlovar eller erbjuder, för denne själv eller för annan, muta eller annan otillbörlig belöning för tjänsteutövning.

#### 8.1.2. Subjektiva rekvisit

- uppsåt

<sup>16</sup> Prop 1998/99:19 s 31

<sup>17</sup> Prop 1998/99:19 s 32

<sup>18</sup> Prop 1998/99:19 s 30

<sup>19</sup> Personkretsen enligt 17 kap. 7 § BrB är följande. Arbetstagar, annan som avses i 20 kap. 2 eller ledamot av främmande stats organ motsvarande dem som avses i 20 kap. 2 § 19 § BrB, främmande stats minister, ledamot av främmande stats lagstiftande församling andra stycket 1 BrB, eller någon som utan att inneha anställning eller uppdrag som nu har sagts utövar främmande stats myndighet

### 8.1.3. Fullbordanstidpunkt

- den dag då handlingen begås

### 8.1.4. Allmänt

För att bestickning skall vara straffbart fordras inte att befattningshavaren faktisk påverkats. Det är tillräckligt att någon lämnar, utlovar eller erbjuder muta eller annan otillbörlig belöning för tjänsteutövningen. Det saknar betydelse om åtgärden vidtagits före eller efter tjänsteutövningen.

Med "muta" och "annan otillbörlig belöning" avses belöning, förmån eller gåva. Mutan kan bestå av kontanter, varor, resor, tjänster, rabatter, presentkort eller gästfrihet av olika slag. Mutans beteckning, t. ex. provision, arvode, honorar eller avgift saknar betydelse.

Innebörden av begreppet "otillbörligt" är inte närmare preciserat i lagtexten. Vad som är otillbörligt får bestämmas på grundval av en samlad bedömning av alla omständigheter som är av betydelse i det enskilda fallet. Varje transaktion som objektivt är ägnad att påverka tjänsteutövningen är otillbörlig. Den är att anse som otillbörlig om det ligger i sakens natur att förmånens syfte inte gärna kan vara annat än att mottagaren skall vidta en viss åtgärd som strider mot dennes åligganden..

Bedömningen av om transaktionens syfte är att påverka mottagarens tjänsteutövning är beroende av förmånens ekonomiska värde. En förmån av ringa värde innebär normalt en mindre risk för påverkan och bör inte anses som otillbörlig. Förmåner av representationskaraktär faller utanför.

## 8.2. Mutbrott (20 kap 2 BrB)

### 8.2.1. Objektiva rekvisit

- arbetstagare som,
- för sig själv eller någon annan,
- tar emot, låter sig utlova eller begär
- muta eller annan otillbörlig belöning
- för sin tjänsteutövning

### 8.2.2. Subjektiva rekvisit

- uppsåt

### 8.2.3. Fullbordanstidpunkt

- när de handlingar som beskrivs i paragrafen företas

### 8.2.4. Allmänt

Den aktiva form av korruption som bestickning utgör, motsvaras av ett passivt brott, nämligen mutbrottet. I 20 kap. 2 § BrB framgår att straffansvar kan inträda för den som för sig själv eller för annan tar emot, låter sig utlova eller begär muta eller annan otillbörlig belöning för sin tjänsteutövning.

Det skall påpekas att det för mutbrott finns en särskild åtalsregel inom den privata sektorn. Det har nämligen ansetts önskvärt att låta mutbrott inom denna sektor i viss omfattning undgå åtal. Det bör dock framhållas att det är en uppgift för åklagaren att bedöma om åtal är påkallat ur allmän synpunkt.

### 8.2.5. Exempel på brott

Att ställföreträdaren i ett aktiebolag låter bolaget betala ut en större summa pengar till en högt uppsatt tjänsteman vid någon myndighet. Syftet med utbetalningen är att tjänstemannen skall utfärda tillstånd för bolaget att bedriva

viss verksamhet.

Att ett bolag som säljer bärbara datorer erbjuder personal hos köpande företag och myndigheter en DVD-spelare om deras arbetsgivare tecknar avtal om köp av minst fem datorer.

## **9. Källförteckning**

### **Litteratur**

Ekonomiska brott i aktieföretag - revisorns handlingsplikt enligt ABL, FAR Förlag AB, Stockholm 2000

Dahlqvist, A-L, Elofsson, S, Bokföringsbrott och bokföringslagen, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2005, andra upplagan.

Dahlqvist, A-L, Skattebrott och skattelagarna, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2003

Holmqvist, L, mfl. Brottsbalken - En kommentar (Brottsbalkskommentaren)

Rubicon (promemoria av Riksåklagaren och Riksskatteverket angående rutiner vid brottsutredningar i samband med konkurs, Stockholm 1994)

Riksdagstryck  
Prop 1942:4 Prop.  
1975/76:82 Prop.  
1997/98:99 Prop.  
1998/99:19 Ds  
2002:57

### **Rättsfall**

NJA 1980 sid. 25

B 62+532/17\*44=1538 62\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*44=1538 62\*44=1538 62+532/17\*44=11'  
 »32/17\*44 = 1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44=1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 62JI  
 \*44 = 1538 62 + 532/17\*44 + 532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44 = 1538 62 + 532/17\*44 + 532/17\*44=1538 62 + 532/-!  
 .538 62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 + 532/17\*44=1538 62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 + 532/17\*447  
 +532/17\*44=1538 62+53 = 1538 62+532/17\*44=153862+532/17\*44=1538 62+53 = 1538 62+532/17\*44=15381  
 .7\*44=1538 62+532/17\*462+532/17\*44=1538 62+532/17\*44 = 1538 62+532/17\*462+532/17\*44=1538 62+532  
 1538 62+532/17\*44=153 2/17\*44=1538 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*44=153 2/17\*44 = 1538 62+532/17\*41  
 ■2 + 532/17\*44 = 1538 62+4=1538 62+532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44 = 1538 62+4=1538 62+532/17\*44=153=  
 2/17\*44=1538 62+532/178 62 + 532/17\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538 62+532/178 62 + 532/17\*44 = 1538 62 +  
 4 = 1538 62+532/17\*44=1532/17\*44=1538 62+532/17\*44 = 1538 62+532/17\*44=1532/17\*44=1538  
 62+532/17\$: 8 62+532/17\*44=1538 62\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*44=1538 62\*44=1538  
 62+532/17\*44=11' \*32/17\*44 = 1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44=1538 62 + 532/538  
 62+532/17\*44=1538 62»!

Sedan år 1999 har revisorer skyldighet att anmäla misstanke om vissa brott. En sam-  
 rådsgrupp, där representanter för Ekobrottsmyndigheten, FARSRIS ingår, har i en  
 promemoria som togs fram år 2003 tagit fram praktiska råd för revisorernas hantering av  
 brottsmisstankar. Promemorian har nu reviderats och även ett pm har tagits fram som  
 är anpassat till Redovisningskonsulten.

## EKOBROTTSMYNDIGHETEN

SWEDISH NATIONAL ECONOMIC CRIMES BUREAUox 820, 101 36 Stockholm, Besöksadress:  
Hantverkargatan 15, Telefon: 08-762 00 00, Telefax: 08-613 40 19  
webadress: [www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se)

2/17\*44=1538 62+532/178 62 + 532/17\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538  
62+532/178 62 + 532/17\*44 = 1538 62+5 4 = 1538 62+532/17\*44=1  
532/17\*44=1538 62+532/17\*44 = 1538 62+532/17\*44=1 532/17\*44=1538  
62+532/174 8 62+532/17\*44=1538 62\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538  
62+532/17\*44=1538 62\*44=1538 62+532/17\*44=1.; »32/17\*44 = 1538  
62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44=1538 62 + 532/538  
62+532/17\*44=1538 623 \*44 = 1538 62 + 532/17\*44 + 532/17\*44=1538 62  
+ 532/17\*44 = 1538 62 + 532/17\*44+532/17\*44=1538 62 + 532/6 L538  
62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 + 532/17\*44=1538  
62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 + 532/17\*44(1 +532/17\*44=1538  
62+53 = 1538 62+532/17\*44=153862+532/17\*44=1538 62+53 = 1538  
62+532/17\*44=15381'



17\*44 = 1M« A2-i-i;?2/ 7\*44 = 1 538 62 + 1532/1 7\*4 li 2 4-"i^/ 7\*44 = 1 538 62-l-53R