

Redovisningskonsulters främjande av bokföringsbrott – en HD-dom i juni 2008

Promemoria

RättsPM 2008:9
Brottmålsavdelningen
Ekobrottsmyndigheten
September 2008



ÅKLAGARMYNDIGHETEN



EKOBROTTSMYNDIGHETEN
SWEDISH NATIONAL ECONOMIC CRIMES BUREAU

Innehållsförteckning

HD:s dom den 11 juni 2008 i mål B 378-07	3
Några definitioner	3
Den lagakraftvunna hovrättsdomen mot huvudgärningsmannen	3
Målet i HD	3
HD:s dom	3
De praktiska konsekvenserna av domen	4
Frågeställningarna	4
1. Vilket uppdrag har redovisningskonsulten haft?	4
2. Har redovisningskonsulten okritiskt eller passivt godtagit ofullständigt underlag?	5
3. Vilket slag av näringsverksamhet har uppdragsgivaren bedrivit?	5
Sammanfattande slutsatser	6

HD:s dom den 11 juni 2008 i mål B 378-07

Några definitioner

Innan HD:s dom behandlas bör följande centrala definitioner nämnas.

Med en rörelses **förlopp** förstås utvecklingen av rörelsens resultat och ställning under löpande räkenskapsår. Förloppet redovisas i den löpande bokföringen, där

- rörelsens gång redovisas i grundboken (med rörelsens gång menas att det ur grundboken går att utläsa i vilken ordning affärshändelserna bokförts) och
- rörelsens **resultat och ställning** visas i s.k. resultat- och balansrapporter som sammanställs från huvudboken (i huvudboken redovisas affärshändelserna i systematisk ordning).
- Med rörelsens **ekonomiska resultat och ställning** förstås det ekonomiska resultat och den ekonomiska ställning som återfinns i årsbokslutet eller årsredovisningen.

Den lagakraftvunna hovrättsdomen mot huvudgärningsmannen

Hovrätten dömde en enskild näringsidkare, som bedrev korvförsäljning från en mobil kiosk, för grovt bokföringsbrott och grovt försvårande av skattekontroll. Enligt domen hade bokföringsskyldigheten åsidosatts under två räkenskapsår genom att dels intäkter uppgående till miljonbelopp inte hade bokförts dels verifikationer för intäkterna saknades. Domen vann laga kraft.

Målet i HD

En extern redovisningskonsult hade i uppdrag att upprätta viss bokföring åt näringsidkaren. Som underlag för bokföringen förlitade han sig på muntliga uppgifter från näringsidkaren om intäkterna i verksamheten. Redovisningskonsulten krävde vid upprepade tillfällen in underlag för den kontanta intäktsbokföringen men erhöll inte några verifikationer. Redovisningskonsultens uppdrag hade löpt i cirka ett år vid början av den tid som åtalet avsåg och han lade ned 10 – 12 timmar om året på uppdraget.

Målet i HD gällde frågan om redovisningskonsulten hade främjat näringsidkarens bokföringsbrott (och försvårande av skattekontroll) genom att föra in uppgifter i bokföringen på grundval av ett bristfälligt underlag.

HD:s dom

HD fann att vad redovisningskonsulten gjort inte innebar ett främjande av huvudgärningsmannens brott och ogillade åtalet.

I domskälen uttalar HD bl.a. följande.

Det uppdrag som BS åtog sig var begränsat till ansvaret för att affärshändelserna bokfördes i systematisk ordning på det sätt som förutsätts vid en huvudbokföring. Som BS 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 KM. Den

grundläggande skyldigheten att verifiera affärshändelser har således inte ingått bland BS:s uppgifter.

HD slår alltså fast att redovisningskonsultens uppdrag i det aktuella fallet varit begränsat till huvudbokföringen. Han har därför inte haft något ansvar för grundbokföringen som bl.a. innefattar skyldigheten att se till att det finns verifikationer till affärshändelserna. Ansvaret för grundbokföringen har således endast åvilat näringsidkaren.

Grundbokföringen har varit felaktig och verifieringen bristfällig. Detta är dock inget som redovisningskonsulten har medverkat till. Han kan därför enligt HD inte anses ha främjat näringsidkarens brott i den delen.

Men hur förhåller det sig då med feilen i huvudboken? Enligt HD har redovisningskonsulten endast bokföringstekniskt överfört de felaktiga uppgifterna i grundboken till huvudboken utan att påverka felens omfattning. Med denna utgångspunkt är det logiskt att – som HD också gör – inte heller se detta som ett främjande av näringsidkarens bokföringsbrott. Feilen fanns ju utan redovisningskonsultens förskyllan redan i grundbokföringen och har inte påverkats av huvudbokföringen.

HD framhåller också särskilt att redovisningskonsulten flera gånger hade uppmanat näringsidkaren att förbättra underlaget genom en mer tillförlitlig dokumentation och noggrannare noteringar. Det är därför enligt HD inte fråga om att han okritiskt eller passivt godtagit ofullständiga uppgifter innan de fördes in i huvudboken. I detta sammanhang hänvisar HD till Dahlgvist och Elofsson, *Bokföringsbrott och bokföringslagen*, 2 uppl. 2005, s. 88. HD konstaterar vidare att redovisningskonsulten fortsatt att biträda näringsidkaren trots att inga påtagliga förbättringar kommit till stånd. Sett i ljuset av hans återkommande påpekanden och med hänsyn till att han under den i målet aktuella perioden hade haft uppdraget under en relativt begränsad tid, ansåg HD att han emellertid inte kunde anses underförstått ha uppmuntrat till en fortsatt otillräcklig dokumentation av affärshändelserna eller annars ha bidragit till att de bristfälliga rutinerna kvarstod.

De praktiska konsekvenserna av domen

Frågeställningarna

När man överväger de praktiska konsekvenserna av domen är det framför allt tre frågeställningar som står i förgrunden.

1. Vilket uppdrag har redovisningskonsulten haft?
2. Har redovisningskonsulten okritiskt eller passivt godtagit ett ofullständigt underlag?
3. Vilket slag av näringsverksamhet har uppdragsgivaren bedrivit?

1. Vilket uppdrag har redovisningskonsulten haft?

Som framgått har HD som utgångspunkt för sin bedömning utgått från vilken omfattning redovisningskonsultens uppdrag haft. I det aktuella fallet skulle konsulten utföra de rent bokföringstekniska åtgärder som krävdes för att med det underlag som tillhandahölls honom bokföra affärshändelserna i systematisk ordning på det sätt som förutsätts vid en huvudbokföring.

HD utgår från att näringsidkaren själv grundbokförde de kontanta intäkterna och att redovisningskonsulten sedan huvudbokförde dessa affärshändelser. Enligt bokföringslagen får huvudbokföring av kontanta affärshändelser ske senare än grundbokföring, se här Bokföringsnämndens allmänna råd om löpande bokföring BFNAR 2001:2, punkt 10.

Domstolens uttalande i den delen kan rimligtvis inte tolkas på annat sätt än att utgången i målet kunde ha blivit en annan om redovisningskonsultens uppdrag också innefattat att utföra grundbokföringen.

2. Har redovisningskonsulten okritiskt eller passivt godtagit ofullständigt underlag?

HD framhåller särskilt att redovisningskonsulten i detta fall inte varit passiv och okritisk i förhållande till underlaget. Motsatsvis borde detta innebära att en redovisningskonsult som för in ofullständiga uppgifter i huvudboken utan att över huvud taget påtala eller ifrågasätta förhållandet hos sin uppdragsgivare skulle kunna främja näringsidkarens bokföringsbrott.

Av HD:s uttalanden i anslutning till konstaterandet av att redovisningskonsulten fortsatt att biträda näringsidkaren trots att inga påtagliga förbättringar kommit till stånd borde vidare följa att även en konsult som inte förhållit sig helt passiv i vissa fall får anses ha främjat näringsidkarens bokföringsbrott genom att underförstått ha uppmuntrat till en fortsatt otillräcklig dokumentation av affärshändelserna eller annars ha bidragit till att de bristfälliga rutinerna kvarstod. Vid denna bedömning torde antalet påpekanden och den tid som konsulten haft uppdraget vara av stor betydelse.

3. Vilket slag av näringsverksamhet har uppdragsgivaren bedrivit?

I målet har det varit fråga om en näringsidkare i kontantbranschen. Affärshändelserna ska där grundbokföras senast påföljande dag. Grundbokföringen görs normalt av näringsidkaren och den kan ha en mycket enkel utformning utan att strida mot bokföringslagens krav. Det är ju också detta förhållande som HD bygger sitt resonemang på.

Men hur ska man se på andra verksamheter där det ställs högre krav på grundbokföringen? Om redovisningskonsultens uppdrag innefattar att också utföra grundbokföringen torde det i enlighet med vad som ovan sagts under punkten 1 kunna bli fråga om ett främjande.

Är uppdraget begränsat till huvudbokföringen är frågan svårare att besvara. Om upprättandet av huvudboken inte endast innebär ett rent bokföringstekniskt överförande från grundboken till huvudboken utan innefattar egna bedömningar och värderingar från konsultens sida som påverkar bokföringen finns det mycket som talar för att det skulle kunna bli fråga om ett främjande. När "främjandegränsen" i så fall skulle överskridas är det svårt att ha någon klar uppfattning om.

Sammanfattande slutsatser

Frågan i målet var om redovisningskonsulten hade främjat näringsidkarens bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll genom att föra in uppgifter i bokföringen på grundval av ett bristfälligt underlag.

HD har självfallet prövat frågan om redovisningskonsulten främjat brotten utifrån de förutsättningar som domstolen funnit föreligga i målet. Det går därför inte att utifrån HD:s dom dra säkra slutsatser om den rättsliga bedömningen när omständigheterna skiljer sig från de i målet.

Enligt HD är det inte fråga om ett främjande när följande omständigheter föreligger.

- Redovisningskonsultens uppdrag har endast avsett huvudbokföringen (i praktiken torde det dock vara svårt att utforma uppdraget på detta sätt).
- Det är fråga om en verksamhet där näringsidkaren själv grundbokför.
- Redovisningskonsulten har inte okritiskt och passivt godtagit ett ofullständigt underlag. En redovisningskonsult som påpekat felaktigheter och fortsätter att biträda en näringsidkare trots att inga påtagliga förbättringar kommer till stånd kan därigenom i vissa fall anses underförstått ha uppmuntrat till en fortsatt otillräcklig dokumentation av affärshändelserna eller annars ha bidragit till att de bristfälliga rutinerna kvarstod. Så är emellertid inte fallet när konsulten har gjort upprepade påpekanden om att underlaget är bristfälligt och han har haft uppdraget under en relativt begränsad tid.

Det kan vara fråga om ett främjande när någon av följande omständigheter föreligger.

- Redovisningskonsultens uppdrag har avsett grundbokföringen.
- Uppdraget avser i och för sig endast huvudbokföringen men det är fråga om en verksamhet där upprättandet av huvudboken inte endast innebär ett rent bokföringstekniskt överförande från grundboken till huvudboken utan även innefattar egna bedömningar och värderingar från konsultens sida som påverkar bokföringen.
- Redovisningskonsulten har okritiskt och passivt godtagit ett ofullständigt underlag.
- Redovisningskonsulten har endast gjort enstaka påpekanden om bristerna i underlaget och har haft uppdraget under en längre tid.