

REVISORS ÅTGÄRDER VID MISSTANKE OM BROTT (enligt 9 kap. 42 – 44 §§ ABL)

Vissa praktiska tillämpningsfrågor

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. Bakgrund	1
2. Allmänna utgångspunkter	1
3. Vad utmärker ett brott?	2
3.1. Allmänt	2
4. Varningssignaler	4
5. Revisorns handlingsplikt och anmälningsskyldigheten	5
5.1. Allmänt	5
5.2. Kan misstänkas	6
5.2.1. Allmänt	6
5.2.2. Graden av misstanke	6
5.3. Personkretsen/inom ramen för bolagets verksamhet	7
5.4. Det misstänkta brottet är obetydligt	8
5.5. Skadan ersatts/bristen avhjälpas	9
5.6. Anmälan gjorts	11
5.7. Anmälans innehåll	11
5.8. Skyldigheten att avgå	12
6. Exempel	12
7. Till vilken åklagarmyndighet ska anmälan göras?	23
7.1. Ekobrottsmyndighetens ansvarsområde	23
7.2. Övriga landet	24
8. Underhandskontakter	25
9. Brottmålsprocessen	26
9.1. Förundersökningen	26
9.2. Förundersökningsprotokollet	27
9.3. Åtalet	27
9.4. Huvudförhandlingen	27
9.5. Domen	27
9.6. Överklagandet	27
9.7. Ytterligare om brottmålsprocessen och revisorns roll	28
10. Källor	29
Bilaga 1 Särskilt om de brott som omfattas av revisorns anmälningsskyldighet	30

1 Bakgrund

Promemorian *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott* omarbetades senast år 2011 i samband med att lagstiftningen ändrades från och med den 1 november 2010. Lagstiftningen på området har ändrats från och med den 1 november 2010. Bortsett från att revision numera är frivillig för flertalet aktiebolag var den viktigaste ändringen att en revisor som anmält misstanke om brott inte alltid måste avgå. Han eller hon ska dock alltid pröva om det är nödvändigt att avgå.

En annan förändring var att den personkrets som omfattas av anmälningsskyldigheten har utvidgats när det gäller mutbrott och bestickning.

Promemorian har reviderats utifrån dessa förutsättningar och exempelsamlingen har kompletterats. Flera av fallen (exempel – 1, 3, 6, 7, 9, 11, 13, 15, 19) belyser nu också skyldigheten för en revisor som gjort en brottsanmälan att pröva om han eller hon måste avgå. Ett nytt fall (exempel 22) åskådliggör de nya reglerna beträffande mutbrott och bestickning.

En ändrad lagstiftning vad gäller bokföringsbrottet har också trätt i kraft Fr o m 1 juli 2013. Den straffrättsliga regleringen av försenade årsredovisningar och årsbokslut har blivit mildare. Numera får åtal väckas för bokföringsbrott som är ringa endast om det av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt

Den samrådsgrupp som bildats av Ekobrottsmyndigheten och Far består och överväger fortlöpande hur samverkan mellan revisorer och åklagare kan utvecklas i anledning av anmälningsskyldigheten. Inom ramen för gruppens arbete har en blankett för revisorns anmälan enligt 9 kap. 42 – 44 §§ ABL tagits fram. Blanketten finns tillgänglig på Ekobrottsmyndighetens hemsida (www.ekobrottsmyndigheten.se)

2 Allmänna utgångspunkter

I Far:s handbok *Ekonomiska brott i aktiebolag - revisorns handlingsplikt enligt ABL* (Ekonomiska brott) beskrivs regelverket angående revisorns anmälningsskyldighet enligt aktiebolagslagen ("regelverket"). Någon närmare analys av hur revisorn ska uppfylla de krav som ställs på honom eller henne i praktisk tillämpning finns emellertid inte. I denna promemoria görs därför ett försök att belysa regelverket ur en något mer praktisk synvinkel. Det är då oundvikligt att vissa upprepningar görs i förhållande till Ekonomiska brott. I framställningen hänvisas också till annan lämplig litteratur där vägledning kan fås. I promemorian skrivs av praktiska skäl "han" om revisorn. Detta får inte tolkas som att revisorn alltid är en man. Tvärtom blir det vanligare med kvinnliga revisorer i dag.

Framställningen inleds med ett avsnitt om vad som utmärker brott i allmänhet. I Bilaga 1 beskrivs särskilt de brott som omfattas av anmälningsskyldigheten. Där finns också ett särskilt avsnitt om penningtvätt. Under rubriken varningssignaler pekas på vissa förhållanden som revisorn bör vara särskilt uppmärksam på. Därefter följer den centrala delen i framställningen, nämligen hur anmälningsskyldigheten kan tillämpas i praktiken. Den framställningen konkretiseras med ett antal typfall.

Vidare berörs frågan till vilken åklagarmyndighet anmälan ska göras och utrymmet för revisorn att under hand ta kontakt med åklagare innan anmälan görs. Promemorian avslutas med en översiktlig beskrivning av brottmålsprocessen.

För tydlighetens skull bör också följande framhållas. Promemorian begränsas till frågeställningar som rör anmälningsskyldigheten medan revisionsverksamhet i allmänhet lämnas utanför framställningen. Detta innebär bl.a. att frågan om vad en revisionsberättelse ska innehålla inte tas upp i promemorian.

Viktigt att framhålla är slutligen att de överväganden som görs i de olika exemplen endast tar sikte på de skyldigheter för revisorn som följer av det aktuella regelverket. Framställningen är således inte uttömmande när det gäller åtgärder av olika slag från revisorns sida som kan aktualiseras i de olika fallen. Uppgifter finns även i handböcker utgivna av A-L Dahlqvist m.fl. om bokföringsbrott, skattebrott och brotten i näringsverksamhet.

3 Vad utmärker ett brott?

3.1 Allmänt

I straffstadgandet för ett brott beskrivs hur en gärning ska 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 ska vara uppfyllda för att brottet ska anses vara begånget. Förutsättningarna brukar benämnas *rekvisit*. För att någon ska 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 ska 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

finnas krav på att ytterligare omständigheter ska 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 ska 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 de brott som omfattas av anmälningsskyldigheten. Där lämnas också ett antal exempel på brott i aktiebolag.

En arbetsmetodik för revisorn är att jämföra den handling, transaktion eller liknande som väckt hans uppmärksamhet med beskrivningarna av de brott som omfattas av anmälningsskyldigheten. Följande exempel belyser metodiken.

Revisorn upptäcker en handling som tycks ha ett oriktigt innehåll, dvs. den ger en felaktig bild av det förhållande som den ska spegla. Revisorn 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 ska gå till måste naturligtvis avgöras från fall till fall. Om misstanken om ett oriktigt innehåll kvarstår bör nästa steg i revisorns analys vara att undersöka vilken effekt handlingen kan ha fått. Flera alternativ finns då.

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 ska 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 ska 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.

När det gäller övriga brott som omfattas av revisorns anmälningsskyldighet kan samma arbetssätt tillämpas. En stegvis jämförelse görs mellan det förhållande som revisorn ifrågasätter och de objektiva rekvisit som anges i brottsbeskrivningarna. Om

jämförelsen visar att det ifrågasatta förfarandet tycks stämma överens med rekvisiten, torde normalt brott kunna misstänkas. Då inträder således revisorns handlingsplikt.

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). Det är dock som regel inte en uppgift för revisorn att ta ställning till om det subjektiva rekvisitet är uppfyllt. En annan sak är att revisorn i sin anmälan bör ta med omständigheter som kan ha betydelse för bedömningen av detta rekvisit. Som exempel kan nämnas dokumentation som visar att den misstänkte känt till att det ifrågasatta förfarandet kan vara brottsligt.

I sammanhanget bör nämnas att konkursförvaltare enligt bestämmelser i konkurslagen har en anmälningsskyldighet för brott som i vissa avseenden påminner om revisorns anmälningsskyldighet.

I handboken RUBICON (Rutiner, brottsutredningar i konkurs) från 1994 uppmärksammades särskilt frågan om utformningen av en konkursförvaltares anmälan till åklagaren om ifrågasatt brottslighet i samband med en konkurs (7 kap. 16 § konkurslagen). Beträffande konkursförvaltarens bedömning av det subjektiva rekvisitet angavs att "anmälan torde normalt förutsätta åtminstone att subjektiv täckning¹ kan förekomma". (Det aktuella avsnittet finns även i en uppdaterad version på Ekobrottsmyndighetens hemsida www.ekobrottsmyndigheten.se).

Samma synsätt borde kunna anläggas beträffande revisorns anmälningsskyldighet. Detta skulle i så fall innebära att revisorn kan underlåta anmälan i de fall det är *uppenbart* att uppsåt eller oaktsamhet inte föreligger.

4 Varningssignaler

Avsikten är inte att revisorn i sitt revisionsarbete ska "leta efter brott", utan endast att han ska överväga om förhållanden som iakttagits under revisionsarbetet, bl.a. vid granskning av bokföringen och styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning, kan ge upphov till misstanke om brott.

Det torde främst vara i samband med granskning av verifikationer och annan räkenskapsinformation som revisorn kan göra iakttagelser som gör att en styrelseledamot eller bolagets verkställande direktör kan misstänkas för brott.

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, ska 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 verifikationer, 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 förskingringsbrott 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 ska

¹ Med "subjektiv täckning" menas att de objektiva rekvisiten i ett straffstadgande ska vara täckta av antingen uppsåt eller oaktsamhet

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 ska betalas in på ett konto hos en bank som därefter lämnar ett bankintyg om att inbetalning skett. Intyget sänds sedan till PRV 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 revisorns påpekanden, kan göra att det finns anledning att närmare fundera över om det kan finnas en brottslig bakgrund.

5 Revisorns handlingsplikt och anmälningsskyldigheten

5.1 Allmänt

Som kommer att framgå av följande avsnitt, ger förarbetena till regleringen om revisorns åtgärder vid misstanke om brott föga vägledning när det gäller hur reglerna ska tillämpas i praktiken. Vissa uttalanden av allmän karaktär görs visserligen, men de flesta tillämpningsfrågorna lämnas obesvarade. Det finns således ett behov av klarläggande uttalanden på området.

Detaljerna i regelverket behandlas enligt följande.

- Kan misstänkas
- Personkretsen/inom ramen för bolagets verksamhet
- Det misstänkta brottet är obetydligt
- Skadan ersatts/bristen avhjälpes
- Anmälningsinnehåll
- Skyldigheten att avgå

Sedan följer ett avsnitt med exempel och förslag till lösningar. Det är i praktisk tillämpning svårt att hålla isär de olika förutsättningarna som gäller. Ofta torde det bli fråga om en helhetsbedömning då samtliga förutsättningar aktualiseras. Detta framstår som särskilt tydligt när det gäller om brottet ska anses obetydligt och skadan ersatts eller bristen avhjälpes. En inte ovanlig situation torde vara att ett fel avhjälpes endast till viss del eller att det rättas till något senare än vad lagens bokstav kräver.

Innan de olika åtgärder som revisorn kan vara skyldig att vidta närmare diskuteras finns det skäl att lägga fast vissa principer för vad som bör gälla på området. För att göra sådana överväganden tydligare kan det vara lämpligt att diskutera i termerna *handlingsplikt* och *anmälan*. Med handlingsplikt förstås resonemangsvis de åtgärder av olika slag som en revisor kan vara skyldig att vidta innan en anmälan till åklagare görs. Den valda terminologin innebär att anmälan ska göras först när alla de åtgärder som handlingsplikten kan kräva har vidtagits och inte lett till önskat resultat. Anmälan ska således ses som det yttersta alternativ som revisorn har att tillgripa när alla andra alternativ uttömts. Detta synsätt torde vara mest förenligt med syftet med lagstiftningen, nämligen att förebygga brottslighet i aktiebolag. Om man ser tillämpningsfrågorna i detta perspektiv kommer åtgärder som revisorn kan vara skyldig att vidta innan anmälan görs, dvs. med den valda terminologin, revisorns handlingsplikt, också att vara av intresse. Det nu redovisade synsättet kommer att vara styrande för förslagen till lösningar på de exempel som redovisas.

Huvudregeln är att en revisor är skyldig att underrätta styrelsen om sina iakttagelser utan oskäligt dröjsmål. Ett visst dröjsmål som ger revisorn möjlighet att närmare utreda omständigheterna får förekomma. Underrättelsen behöver inte lämnas på

något särskilt sätt men det torde oftast vara lämpligast att lämna den skriftligen. Består styrelsen av flera personer, får det anses tillräckligt att underrättelsen lämnas till en av dessa.² Det torde dock vara mest lämpligt att underrättelsen lämnas till styrelsens ordförande.

Det bör dock särskilt framhållas att någon underrättelse inte behöver lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. I sådana fall ska revisorn utan oskäligt dröjsmål avgå från sitt uppdrag och lämna en anmälan till åklagaren om inte anmälan om det misstänkta brottet redan gjorts till polis eller åklagare (se också under 5.8 Skyldigheten att avgå).

Om revisorn finner att brottet inbegriper ekonomiska transaktioner som föranleder revisorn att lämna uppgifter enligt penningtvättslagen får inte styrelsen eller någon utomstående underrättas om iakttagelserna. Någon anmälan enligt ABL ska inte göras.

Det är naturligt att handlingsplikten inträder när den uppkomna misstanken grundar sig på iakttagelser gjorda vid revisionen. En särskild fråga är om revisorn ska vara skyldig att reagera också när han erhållit de upplysningar som brottsmisstanken grundar sig på i samband med att han fullgör något annat uppdrag än revisionsuppdraget. Om en revisor när han fullgör ett konsultuppdrag för bolaget får kännedom om förhållanden som han har att anmärka på i revisionsberättelsen, torde han knappast kunna bortse från dessa när han fullgör sin uppgift som revisor. På samma sätt är det knappast rimligt att begränsa revisorns handlingsplikt när det gäller anmälningsskyldigheten till enbart sådant som han fått kännedom om vid revisionen. Upplysningar om bolagets förhållanden som han fått när han har utfört uppdrag åt någon annan bör dock inte föranleda någon handlingsplikt, om han på grund av den tystnadsplikt som följer av det andra uppdraget är förhindrad att använda upplysningarna vid revisionen av bolaget.³

5.2. Kan misstänkas

5.2.1 Allmänt

Vad som avses med begreppet *kan misstänkas* finns inte närmare utvecklat i några juridiska handböcker eller motsvarande litteratur. Förklaringen till att frågan getts så litet utrymme torde vara att frågeställningar av detta slag lämpar sig dåligt för juridiska handledningar. Omständigheterna varierar från fall till fall och en situation är nästan aldrig den andra lik. Därför är det knappast möjligt att i en handledning ge svar på den fråga som normalt ställs, nämligen om nivån *kan misstänkas* har uppnåtts i det enskilda fallet. Vad en handledning i stället kan ge är vägledande uttalanden av mer allmän karaktär. Den kan också anvisa en arbetsmetodik vid prövningen av graden av misstanke (jfr ovan sidan 3).

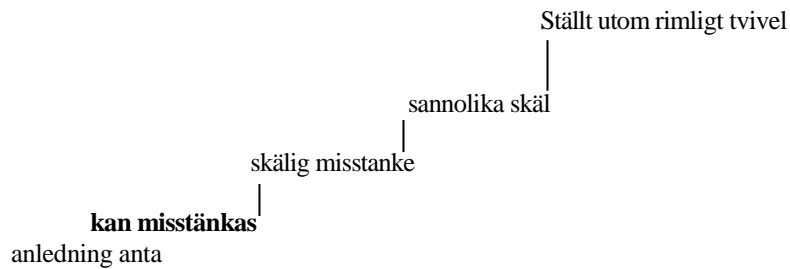
5.2.2 Graden av misstanke

Kan misstänkas innebär en förhållandevis låg grad av misstanke. Det är svårt att med ord beskriva vad som krävs för att nivån ska anses uppnådd i det enskilda

² Prop. 1997/98:99 sid. 271

³ Prop. 1997/98:99 s. 160

fallet. Ett sätt att ange nivån är att jämföra den med andra vedertagna begrepp som beskriver graden av misstanke. Den s.k. *misstanketrappan* brukar då utnyttjas.



De olika misstankegraderna kan belysas med följande exempel. En förundersökning ska inledas om det finns *anledning anta* att ett brott som hör under allmänt åtal har förövats. Då förundersökningen kommit så långt att någon *skäligen kan misstänkas* ska han underrättas om brottsmisstanken då han förhörs. Den som är på *sannolika skäl* misstänkt för brott får under vissa ytterligare förutsättningar anhållas och häktas. För att en åklagare ska få väcka åtal krävs att han ska kunna förvänta sig en fällande dom; åklagaren ska ha *tillräckliga skäl* för åtalet. En domstol ska meddela en fällande dom om den finner det *ställt utom rimligt tvivel* att den tilltalade begått den åtalade gärningen.

Som framgår av skissen innebär *kan misstänkas* en obetydligt högre grad av misstanke än *anledning anta* som är den lägsta grad av misstanke som man laborerar med i brottsutredningar. Det betyder att revisorns anmälningsskyldighet inträder redan på ett mycket tidigt stadium i misstanketrappan och att revisorn därför inte behöver fundera på om en brottsutredning kommer att leda till en fällande dom.

5.3 Personkretsen/inom ramen för bolagets verksamhet

I förarbetena till ändringarna i aktiebolagslagen uttalas angående personkretsen/inom ramen för bolagets verksamhet bl.a. följande (prop. 1997/98:99 s. 163-164).

En särskild fråga är om revisorns handlingsplikt ska inträda så snart någon inom bolaget kan misstänkas för brott av det nu angivna slaget eller om handlingsplikten ska gälla enbart vid brott från styrelseledamöternas eller den verkställande direktörens sida. Enligt regeringens mening bör regelverket för närvarande inte omfatta brottsmisstankar som avser någon annan person än en styrelseledamot eller den verkställande direktören. Detta är med hänsyn till revisorsuppdragets syfte och omfattning en naturlig lösning. Såsom några remissinstanser varit inne på kan det visserligen övervägas att utsträcka handlingsplikten till sådana fall då misstankar riktas mot annan bolagets ställföreträdare, t.ex. en särskild firmatecknare. Regeringen anser sig dock inte ha tillräckligt underlag för att nu föreslå något sådant.

En ytterligare förutsättning för att en handlingsplikt av det diskuterade slaget ska inträda bör enligt regeringens mening vara att det är fråga om misstankar rörande handlingar som har begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. Vad som har förekommit utanför bolaget, exempelvis i någon annan syssla som en styrelseledamot ägnar sig åt eller i någon syssla han ägnar sig åt på sin fritid, bör alltså falla utanför revisorns handlingsplikt.

När det gäller den personkrets som omfattas av anmälningsskyldigheten har regleringen utformats så entydigt att några tillämpningsproblem knappast torde uppkomma (se exempel 11 nedan). Detsamma torde gälla för gränsdragningen mellan handlingar som begåtts inom ramen för bolagets verksamhet och sådant som förekommit utanför bolaget.

När det gäller mutbrott och bestickning har den personkrets som omfattas av

anmälningsskyldigheten utvidgats. Ett nytt andra stycke har införts i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen. Där framgår att det vid dessa brott numera saknar betydelse vem det är som har gjort sig skyldig till det misstänkta brottet. Personen ifråga behöver inte med nödvändighet vara anställd av bolaget, utan det kan vara fråga om t.ex. en uppdragstagare eller en person som är anställd av eller ställföreträdare för ett dotterföretag. Det misstänkta brottet måste dock ha begåtts inom ramen för bolagets verksamhet (se exempel 22 nedan).

5.4 Det misstänkta brottet är obetydligt

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1997/98:99, s. 171) finns följande uttalande.

Regeringen anser att det bör finnas ett visst utrymme för revisorn att underlåta att göra anmälan och avgå, när det misstänkta brottet framstår som mindre allvarligt. För de intressen som revisorn i första hand ska tillgodose - bolagets och dess intressenters - kan en polisutredning med de effekter som en sådan kan innebära för omvärldens förtroende för bolaget få skadeverkningar som inte står i proportion till nyttan av utredningen. Det finns ett behov av en undantagsregel för sådana fall. En sådan undantagsregel bör emellertid kunna utnyttjas endast beträffande misstankar om brott som är av mindre omfattning och som från aktieägar- och borgenärspektiv framstår som betydelselösa.

I prop. 1997/98:99 har regeringen ansett att en revisors anmälningsskyldighet bör avgränsas till att avse misstankar om brottslighet av ekonomiskt slag som typiskt sett kan vålla bolaget eller dess intressenter skada. Med intressenter avses inte bara aktieägare utan även vissa utomstående såsom kreditgivare, anställda, andra kontraktsparter och det allmänna. De brott som föreslås omfattas av revisorns anmälningsskyldighet är i enlighet därmed främst bedrägeri-, förskingrings-, bokförings-, besticknings- och mutbrott samt vissa slag av skattebrott.⁴

Som framgår ger uttalandena i förarbetena inte särskilt mycket vägledning. Mot den bakgrunden finns det skäl att med utgångspunkt för fortsatta övervägandena lägga fast vissa principer.

Om man som exempel utgår från bedrägeribrottet finns detta i tre svårighetsgrader, nämligen bedrägligt beteende, bedrägeri av normalgraden och grovt bedrägeri. Revisorns anmälningsskyldighet omfattar inte den lindrigaste formen, bedrägligt beteende, som i lagtexten beskrivs på följande sätt.

Är brott som sägs i 9 kap. 1 § brottsbalken (dvs. bedrägeri) med hänsyn till skadans omfattning och övriga omständigheter att anse som ringa, döms enligt 9 kap. 2 § brottsbalken för bedrägligt beteende till böter eller fängelse i högst sex månader.

Också beträffande övriga brott som anmälningsskyldigheten omfattar gäller ofta att den lindrigaste varianten av brottet ("ringa brott") inte omfattas av anmälningsskyldigheten. När det gäller försvårande av skattekontroll är det till och med så att ringa fall är undantagna från det straffbara området.

Hade lagstiftarens avsikt varit att uttrycket *det misstänkta brottet är obetydligt* skulle ha samma innebörd som att brottet är *ringa* torde lagtexten i aktiebolagslagen ha utformats så att detta tydligt framgick. Eftersom så inte är fallet torde en rimligare tolkning vara att det är brott av normalgraden som ska vara obetydligt. En sådan tolkning är mest förenlig med ordalydelsen i bestämmelserna, eftersom det är det anmälda brottet som ska vara obetydligt och anmälningsskyldigheten inte innefattar bedrägligt beteende. Med detta synsätt skulle ett bedrägeri kunna vara obetydligt trots att det beloppsmässigt väsentligt överstiger värdegränsen mellan bedrägligt beteende och bedrägeri av normalgraden.

Den fråga som då naturligen inställer sig är hur stora belopp det kan vara frågan om för att brottet fortfarande ska kunna bedömas som obetydligt. Det är svårt att ge något entydigt svar på den frågan. Ett brott som inte berör bolagets ekonomi eller

⁴ Prop 1997/98:99 s 160

intressenternas intressen i väsentlig grad kan vara obetydligt. Bedömningen ska då göras från det perspektiv som bolagets aktieägare, borgenärer och andra intressenter har. Har bolagets ekonomiska resultat eller ställning påverkats i sådan omfattning att en initierad bedömning med vetskap om brottet skulle göra en annan ekonomisk bedömning av bolaget, kan brottet inte anses som obetydligt.

Även om effekten i förhållande till bolagets ekonomiska förhållanden skulle vara av mindre betydelse - eller rent av betydelselös - behöver brottet således inte vara obetydligt. Om till exempel en verkställande direktör förskingrat en viss summa är det inte enbart den ekonomiska förlusten som är avgörande utan också förfarings sättet i sig. Ägare och övriga intressenter torde normalt inte acceptera en verkställande direktör som ägnar sig åt förskingring. En annan sak är att ju mer blygsamt beloppet är desto lättare torde det vara att avhjälpa skadan. Revisorn kan i så fall underlåta anmälan bara på den grunden att skadan är avhjälpt, men således inte med återopande av att brottet skulle vara obetydligt.

5.5 Skadan ersatts/bristen avhjälpes

Revisorn behöver inte avgå och göra anmälan om *den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen avhjälpes*.

Möjligheten till avhjälpande innefattar inte någon möjlighet att skjuta upp åtgärderna någon längre tid. Kan avhjälpandet inte komma till stånd inom fyra veckor anses i princip att bolagets intressenter är bäst skyddade om saken utreds snarast.

Innan frågan om vad ett avhjälpande innebär utvecklas närmare finns det skäl att särskilt framhålla den möjlighet till frivillig rättelse som lämnas i skattebrottslagen. Om frivillig rättelse har gjorts föreligger inte något brott. Frågan om skadan har ersatts aktualiseras då överhuvudtaget inte. Frivillig rättelse enligt skattebrottslagen innebär följande.

Den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2 - 8 § skattebrottslagen. Det finns skäl att här påpeka att det är redovisningen av skatten som är avgörande för om rättelse har ägt rum och inte om betalning skett.

Ansvar inträder inte heller enligt 10 § skattebrottslagen (försvårande av skattekontroll) för den som frivilligt uppfyller den skyldighet som där avses, vilket betyder att den som upprättar bokföringen i efterhand inte kan fällas till ansvar för försvårande av skattekontroll.

Statsåklagare Anna-Lena Dahlqvist vid EBM har i handboken *Skattebrott och skattelagarna (Norstedts Juridik AB, år 2003)* närmare utvecklat vad som gäller beträffande frivillig rättelse (sid. 69 ff.) Frågan om frivillig rättelse behandlas också i exempel 15 nedan.

När det så gäller frågan om avhjälpande finns följande vägledning att hämta ur förarbetena där bl.a. följande uttalas beträffande den frågan.⁵

Ett avhjälpande har i princip enbart betydelse för civilrättsliga förhållanden. Någon möjlighet att vidta rättelse i straffrättsligt hänseende finns inte, utom i vissa undantagsfall (se t.ex. skattebrottslagen). Rättelsen får alltså i de flesta fall endast den verkan att revisorns anmälnings skyldighet upphör. Gärningsmannen löper fortfarande samma risk att åtalas, för det fall brottet uppdagas på annat sätt. Med avhjälpande avses enligt lagtexten att "den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpes". Det kan t.ex. krävas att en felaktig deklaration kompletteras med riktiga uppgifter så att en eftertaxering kan komma till stånd. En vilseledande ansökan om bidrag som har föranlett utbetalning måste kompletteras och felaktigt uppburet belopp återbetalas. Ett förskingrat belopp måste återbetalas. En undermålig bokföring måste ordnas upp. Förhållandena måste kort sagt återställas sådana de skulle ha varit om brottet inte hade kommit

⁵ Prop 1997/98:99 sid 280

till stånd. Det bör understrykas att det många gånger inte är möjligt att åstadkomma ett adekvat avhjälpande. Vid ett brott som svindleri kan det många gånger vara omöjligt att på ett tillfredställande sätt identifiera den som har lidit skada; ett avhjälpande av skadan är då inte heller praktiskt möjligt. Mannamån mot borgenärer torde inte kunna avhjälpas på annat sätt än genom att bolaget försätts i konkurs. Även i fråga om oredlighet mot borgenärer torde möjligheterna till avhjälpande vara begränsade. Vid bestickning är det uppenbarligen inte tillräckligt att ett erbjudande om muta återtogs eller att en erlagd muta återbetalas; för att effekterna av handlingen helt ska undanröjas måste också den affärsförbindelse i vilken åtgärden ingick avbrytas. Om ett adekvat avhjälpande inte är möjligt eller inte går att åstadkomma på två veckor, är revisorn skyldig att avgå och göra anmälan till åklagare.

När man överväger vad det i praktiken innebär att den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen avhjälpats, kan ett angreppssätt vara att göra skillnad mellan de fall då skadan kan uppskattas till ett visst penningbelopp och de fall då detta inte är möjligt.

I den första gruppen finns fall då det är någorlunda enkelt att avgöra om skadan ersatts. Har som exempel en verkställande direktör förskingrat en miljon kronor ska detta belopp naturligtvis återbetalas.

I gruppen finns också fall då det kan vara svårt att ersätta skadan trots att den kan uppskattas till ett visst penningbelopp. Ett exempel på en sådan situation är att verkställande direktören tagit upp ett lån för bolaget i en bank och i låneansökan kraftigt förskönat bolagets ekonomiska ställning. Om banken hade känt till bolagets verkliga ställning skulle lånet inte ha beviljats. För att skadan då ska anses ersatt torde det krävas antingen att lånet omedelbart återbetalas eller att fullgod säkerhet ställs, något som torde vara svårt om bolagets ekonomiska ställning är så besvärande som exemplet förutsätter.

Ett annat exempel är att ett bolag i samband med en nyemission utgett ett prospekt som senare visar sig innehålla oriktiga uppgifter om bolagets ekonomiska ställning. Förekomsten av betydande skulder har förtigits. Innehållet i prospektet har förlätt en stor personkrets (såväl fysiska som juridiska personer) att delta i nyemissionen. För att skadan i en sådan situation ska anses ersatt torde det krävas att bolaget återbetalar de belopp som betalats in, eller i allt fall skillnaden mellan det belopp som erlagts och det lägre pris som köparen varit villig att betala om denne känt till de rätta förhållandena. Förutom de ekonomiska svårigheter som torde vara förknippade med återbetalning i ett fall som detta finns också praktiska problem när det rör sig om återbetalning till en så stor personkrets som det kan vara fråga om.

I detta sammanhang bör följande framhållas. Om revisorn vid sin granskning av prospektet - innan detta offentliggjorts - upptäckt de vilseledande uppgifterna och stoppat prospektet hade anmälningsskyldigheten inte aktualiserats eftersom brottet inte fullbordats. Om förfarandet istället hade bedömts som bedrägeri hade anmälningsskyldigheten inte heller aktualiserats då brottsligheten stannat vid förberedelse eller försök, vilket inte omfattas av anmälningsskyldigheten.

När det gäller den andra huvudgruppen, dvs. de fall då effekterna av brottet inte kan uppskattas till något visst belopp, torde det i första hand vara brister i bokföringen som tilldrar sig intresset. Vilka brister det är och hur lång tid det tar att åtgärda dessa är då av central betydelse. Med tanke på att det rör sig om brister av skiftande slag och också om kombinationer av brister är det svårt att göra några enkla och tydliga uttalanden på området.

Som framhållits tidigare kan den som upprättar bokföringen i efterhand inte fällas till ansvar för försvårande av skattekontroll (jfr vad som ovan sagts om frivillig rättelse, sidan 11).

För bokföringsbrott gäller att de gärningar som begås under ett räkenskapsår tillsammans utgör ett bokföringsbrott. Vissa fel och brister i den löpande bokföringen som rättas i bokslutsarbetet är i och med rättelsen inte längre att anse som brott. Till de fel och brister som inte kan läkas hör att man bokför för sent. Brottet består i att man inte haft bokföring vid den tidpunkt då sådan skulle ha förelegat. Detta går

inte att avhjälpa. Därmed inte sagt att de menliga verkningarna av för sent upprättad bokföring inte skulle kunna avhjälpas. Om bokföringen upprättas i efterhand och revisorn vid en fördjupad granskning finner att någon skada inte orsakats bolaget eller dess intressenter bör bristen kunna anses avhjälpd i och med att bokföringen har upprättats i efterhand.

Tidsgränsen för anmälan om fyra veckor medför emellertid att omfattande bokföringsbrott inte går att rätta, dvs. avhjälpa inom tidsfristen. Huvudregeln är då att sådana brott ska anmälas till åklagare. Som nämnts tidigare är en inte ovanlig situation att bolaget endast delvis hunnit avhjälpa bristen inom tidsfristen. I en sådan situation bör det vara möjligt för revisorn att underlåta att göra en anmälan under förutsättning att resterande skada eller men framstår som betydelselösa för bolaget och intressenterna. En tumregel i det sammanhanget bör vara att det avhjälpande av bristerna som påbörjats inom fyra veckors-fristen kan avslutas inom en månad.

Revisorn torde också kunna underlåta att göra anmälan i de fall då ett brott, som i och för sig kunnat avhjälpas inom fyra veckor, inte blir åtgärdat förrän senare på grund av omständigheter som inte beror på brottet utan på förhållanden som bolaget inte råder över. I sådana fall måste revisorn dock förvissa sig om att förseningen inte beror på bristande vilja hos bolagets företrädare.

Flera av de exempel som lämnas i det följande handlar om bokföringsbrott. Tanken med framställningen har inte varit att närmare analysera bokföringsbrottet och huvudsakskriteriet. I den delen hänvisas till den tidigare nämnda handboken *Bokföringsbrott och bokföringslagen* (Christine Andersson, Anna-Lena Dahlqvist och Sigurd Elofsson, Norstedts Juridik, tredje upplagan 2011). När det i exemplen talas om bokföringsbrott förutsätts således att det på grund av bristen inte går att i huvudsak bedöma *rörelsens* förlopp eller bolagets ekonomiska ställning eller resultat med ledning av bokföringen.

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. Det torde i sådana fall vara tillräckligt om revisorn reagerar på bokföringsbrottet.⁶ Försvårande av skattekontroll har emellertid ett vidare tillämpningsområde än bokföringsbrottet (se också [Bilaga 1](#)).

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, den ekonomiska ställningen eller det ekonomiska resultatet.

5.6 Anmälan gjorts

Tillämpningsproblem i anledning av bestämmelsen om att revisorn inte behöver göra någon egen anmälan om det misstänkta brottet redan anmälts till åklagare eller polis torde knappast uppkomma. Om bolaget eller någon affärskontakt till bolaget gjort anmälan borde revisorn normalt få kännedom om detta. Det bör noteras att anmälan också kan ha gjorts av annan, exempelvis skattemyndigheten (jfr exempel 12).

5.7 Anmälans innehåll

I Ekonomiska brott anges uttömmande vad en anmälan bör innehålla. I frågan vad en anmälan bör innehålla ligger också vilken dokumentation som bör bifogas anmälan. Detta utvecklas i det följande.

I Ekonomiska brott rekommenderas att om brottsmisstanken grundar sig på vissa

⁶ Revisorn bör dock i sin anmälan även peka på de omständigheter som kan utgöra misstanke om försvårande av skattekontroll

handlingar, bör om möjligt kopior av dessa bifogas. Det kan inte nog starkt framhållas hur angeläget det är att kopior av relevanta handlingar bifogas. Åklagarens uppgift att ta ställning till vilka åtgärder som en anmälan bör föranleda underlättas av att kopior finns tillgängliga. En granskning av innehållet i en handling är naturligtvis ett betydligt bättre beslutsunderlag för åklagaren än endast uppgifter om att det finns handlingar som har ett visst innehåll.

En omständighet som är av betydelse för vilka kopior som bör bifogas är vilket förfarande som anmäls. Som framgår av beskrivningarna av de brott som omfattas av anmälningsskyldigheten har dessa olika rekvisit. Vad som krävs för respektive brott får således styra urvalet av de kopior som bör bifogas anmälan. En anmälan om skattebrott torde som exempel kräva en dokumentation av annat slag än en anmälan om svindleri. Den förstnämnda kräver handlingar som visar att oriktiga uppgifter lämnats till beskattningsmyndighet medan den andra fordrar handlingar som visar att vilseledande uppgifter om bolagets ekonomiska situation har offentliggjorts. Vilka kopior som bör bifogas en anmälan kan också med fördel diskuteras med åklagaren vid underhandskontakter. Frågan om underhandskontakter utvecklas närmare i ett följande avsnitt.

Inom ramen för samrådsgruppens arbete har en blankett tagits fram för revisorns anmälan enligt 9 kap. 42 – 44 §§ ABL tagits fram. Blanketten finns tillgänglig på Ekobrottsmyndighetens hemsida. (www.ekobrottsmyndigheten.se)

5.8 Skyldigheten att avgå

Från och med den 1 november 2010 har en revisor som gjort en brottsanmälan inte längre en ovillkorlig skyldighet att avgå. Om revisorn har vidtagit åtgärder vid en misstanke om brott ska revisorn dock alltid genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag. Revisorn ska då särskilt beakta följande (prop. 2009/10:204).

Sålunda behöver revisorn, sedan en anmälan till åklagare har gjorts, inte alltid avgå från uppdraget som revisor. Revisorn ska dock genast pröva om han eller hon ska avgå från uppdraget. I fokus för denna prövning bör vara om det i den aktuella situationen alltför finns förutsättningar för ett gott samarbete mellan företagsledningen och revisorn och därmed för en effektiv revision (jfr prop. 1997/98:99 s. 165 f.). Så torde oftast inte vara fallet i s.k. enmansbolag, dvs. bolag i vilka en styrelseledamot direkt eller indirekt genom en juridisk person äger samtliga aktier i bolaget. Om det är denna person som är föremål för brottsmisstanken, är alltså utrymmet för revisorn att kvarstå som bolagets revisor begränsat. Annorlunda ställer sig saken om det t.ex. är bolagets verkställande direktör som misstänks ha begått brott i bolaget utan styrelsens vetskap.

Vid sin bedömning bör revisorn i vissa fall kunna erhålla ledning av den s.k. analysmodellen för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet (se revisorslagen [2001:883]).

I exemplen 1, 3, 6, 7, 9, 11, 13, 15, 19 belyses hur revisorns prövning kan göras.

6 Exempel

1 Frågeställning - för sent upprättad bokföring (exempel 1)

Ett bolag ligger efter med bokföringen sedan många månader. Verifikationer har också försvunnit. Bolaget har till slut vänt sig till en bokförare för att få ordning på bokföringen. Revisorn 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 revisorn kan själv konstatera att verksamheten går lysande. Han inser också att en anmälan skulle vara en katastrof för klienten, dennes familj och de anställda.

Överväganden

Bokföringsbrott kan misstänkas. Brottet framstår inte som obetydligt. Bristen kan avhjälpas genom att bokföring sker inom fyra veckor från påpekandet, om revisorn inte finner att den försenade bokföringen har orsakat skada eller men. Som framhållits tidigare i framställningen kan det vara tillräckligt om arbetet med att avhjälpa bristerna påbörjats inom fyra veckorsfristen och kan avslutas inom en månad.

När det gäller de förkomna verifikationerna bör revisorn uppmana bolaget 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 allt detta sker har revisorn inte någon anmälningsskyldighet. Verkningarna av brottet har avhjälpats.

Om revisorn däremot konstaterar att någon korrekt bokföring inte upprättas i tid och inte heller kan räkna med att så kommer att ske, måste revisorn göra en anmälan. Att en anmälan skulle vara en katastrof för klienten, dennes familj och de anställda i bolaget kan inte leda till annan bedömning. Anledning till att någon korrekt bokföring inte upprättats i tid är dock sådan att revisorn inte behöver avgå från uppdraget utan kan stanna kvar. Det torde alltså finnas förutsättningar för ett gott samarbete mellan bolagets ledning och revisorn och därmed för en effektiv revision.

2. Frågeställning – för sent upprättad bokföring (exempel 2)

En verkställande direktör är ensam styrelseledamot och firmatecknare i sitt helägda nystartade aktiebolag, som inte har några anställda. Bolaget ligger efter med bokföringen. Bokföring har inte upprättats för ett antal månader. Vid ett möte informeras verkställande direktören om aktiebolagslagens regler om revisorns anmälningsskyldighet och att han nu har fyra veckor på sig att upprätta bokföringen. För att få hjälp med bokföringen kontaktar verkställande direktören en bokförare, som lovar att upprätta bokföringen och lämna den inom fyra veckor. Ett nytt möte mellan verkställande direktören och revisorn bokas inom fyra veckor. På mötet ska bokföringen gås igenom.

Två dagar före möte ringer den verkställande direktören och berättar att bokföringen tyvärr inte kunnat upprättas eftersom bokföraren har blivit sjuk och kommer att vara sjukskriven ytterligare några veckor. Detta innebär att den gräns om fyra veckor för avhjälpande som lagen anger inte kan hållas.

Överväganden

Bokföringsbrott kan misstänkas. Omständigheterna är sådana att bokföringsbristerna hade kunnat avhjälpas inom fyra veckorsfristen. Förseningen beror således inte på att bokföringsbrottet varit så omfattande att tiden inte räckt till utan på att bokföraren blivit sjuk. Om revisorn gör bedömningen att förseningen inte beror på bristande vilja hos verkställande direktören utan på omständigheter som han inte råder över och revisorn kan utgå från att bokföringen upprättas, behöver revisorn inte göra någon anmälan.

3. Frågeställning – avsaknad av systemdokumentation/behandlingshistorik

Vid revision av ett aktiebolag uppmärksammas att systemdokumentation/behandlingshistorik till den datorbaserade bokföringen/datorbaserade kassaregistret saknas eller att behandlingshistoriken är möjlig att manipulera.

Överväganden

Systemdokumentationen kan behövas för att förstå bokföringssystemets uppbyggnad. Behandlingshistoriken behövs för att revisorn i efterhand ska kunna ta reda på vilka behandlingsregler som har tillämpats på enskilda bokföringsposter⁷

Enbart den omständigheten att systemdokumentation saknas alternativt att behandlingshistorik saknas eller är möjlig att manipulera behöver inte vara skäl nog för att anmäla misstanke om bokföringsbrott/försvårande av skattekontroll till åklagare.

Iakttagelsen är dock en tydlig signal på att ytterligare kontrollinsatser krävs av revisorn.

Exempel på tänkbara granskningsåtgärder vid revision av företag i kontantbranschen ges i Far SRS skrift Revision av företag i kontantbranschen (Far FÖRLAG AB 2007).

Visar det sig att t.ex. bruttovinsten är låg, samtliga intäkter inte bokförts, andelen kontanta intäkter låg i kontantbransch, verifikaten ofullständiga, bokföringen upprättad i efterhand etc. och inga godtagbara förklaringar erhållits trots ytterligare granskning och att det därmed:

- inte är möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen⁸
- medfört att bokföringsskyldigheten åsidosatts på ett sådant sätt att det därmed gett upphov till fara för att en ev. skattekontroll allvarligt skulle försvåras⁹

ska revisorn göra en anmälan till åklagare.

Har däremot godtagbara förklaringar erhållits alternativt inga ytterligare väsentliga brister eller signaler uppmärksammas som t.ex. indikerar att redovisningssystemet manipulerats behöver ingen anmälan göras.

Om revisorn beslutar sig för att göra anmälan bör han eller hon också avgå från uppdraget eftersom det finns indikationer på att redovisningssystemet manipulerats, något som försvårar möjligheterna för ett framtida förtroendefullt samarbete mellan revisorn och bolagets ledning.

4. Frågeställning – försenad årsredovisning exempel 1

ett aktiebolags räkenskapsår slutar den 31 december. Revisorn har varit i kontakt med bolaget i april och maj efterföljande år samt fortlöpande därefter för att skynda på årsredovisningen. Vid kontakterna har det utlovats en färdig årsredovisning inom kort. Men årsredovisningen upprättas inte förrän en bit in på hösten.

Överväganden

Som framhållits i föregående exempel kan det vara ett bokföringsbrott att inte upprätta årsredovisningen i tid. Att årsredovisningen upprättas i tid är av största betydelse för bolagets verksamhet och för intressenterna. En fördröjning på flera månader kan normalt inte anses som ett obetydligt bokföringsbrott. Om årsredovisningen upprättas inom fyra veckorsperioden (som i **exemplet** börjar löpa den 1 juli) - eller i fall arbetet med att upprätta den påbörjas inom den perioden och kan avslutas inom en månad - bör bristen däremot kunna anses som avhjälp om inga skador eller men orsakats.

⁷ BFN R10 Systemdokumentation och behandlingshistorik, BFN 2004:1 Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister

⁸ Andersson, Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, tredje upplagan 2011 s. 187-188

⁹ Se denna rapport, bilaga 1 avsnitt 2.2 Försvårande av skattekontroll

När det gäller längre förseningar hänvisas till uttalande från Far SRS ”Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning från juni 2005” (Far Förlag samlingsvolym)

5. Frågeställning - försenad årsredovisning exempel 2

Frågeställning

Trots muntliga påminnelser under och efter räkenskapsåret upprättades inte årsredovisningen så att stämman kunde hållas sex månader efter räkenskapsårets utgång – den 30 juni. I september togs ny kontakt med klienten, som informerade att man på grund av sjukdom inte kunnat upprätta årsredovisningen inom lagstadgad tid. Klienten lovade att årsredovisningen skulle vara upprättad senast under oktober månad. Eftersom klientföretaget var lönsamt och välskött (förutom den sena årsredovisningen) gjorde revisorn bedömningen att det inte fanns några risker i bolaget och eftersom årsredovisningen skulle vara upprättad under oktober månad. Därför vidtog revisorn inga andra åtgärder än att skriftligt informera styrelsen om aktiebolagslagens regler om anmälningsskyldighet samt att revisorn misstänkte att styrelsen nu gjort sig skyldig till bokföringsbrott på grund av den försenade årsredovisningen. I brevet förklarade revisorn också att han var skyldig att lämna en anmälan till åklagare om årsredovisningen inte var upprättad inom fyra veckor från brevets datum samt att han måste överväga om han på grund av den uppkomna situationen kunde kvarstanna i uppdraget

Revisorns hade en stressig arbetssituation och glömde dessvärre bort att bevaka att årsredovisningen blev upprättad inom den utsatta fyraveckorsperioden. Först i februari året därpå blev han påmind om detta eftersom klienten tog kontakt och berättade att Bolagsverket hotade att likvidera bolaget eftersom årsredovisningen saknades, men att årsredovisningen nu var upprättad och revisorn välkommen att besöka företaget för att revidera. Han fick också förklaringar till förseningen

Överväganden

I övervägandena till föregående frågeställning hänvisades till uttalande från Far och SRS om Revisors åtgärder vid sen årsredovisning (Fars samlingsvolym 2007 Del 2 sid. 314). Av uttalandet framgår bl.a. följande.

Under inga omständigheter kan revisorn underlåta att anmäla misstanke om bokföringsbrott i fall då årsredovisningen inte beräknas kunna läggas fram på ordinarie bolagsstämma inom senast elva månader efter räkenskapsårets utgång och bolaget därför kan försättas i tvångslikvidation i enlighet med 25 kap. 11 § första stycket andra punkten aktiebolagslagen. I de fall då årsredovisningen beräknas kunna läggas fram på ordinarie bolagsstämma först vid utgången av den elfte månaden efter räkenskapsårets utgång kan i revisorn endast i undantagsvis underlåta att anmäla misstanke om brott.

I det aktuella fallet har det gått minst 14 månader innan årsredovisningen kunnat läggas fram på bolagsstämman. (Det kan inte vara obetydligt ur ett aktiebolagsrättsligt perspektiv att bolaget hotas av tvångslikvidation.) Något utrymme för revisorn att underlåta att anmäla bokföringsbrottet till åklagare torde därmed inte finnas. Om revisorn också ska avgå från sitt uppdrag är inte lika klart. Anledningen till den försenade årsredovisningen är sjukdom. Klientföretaget är vidare välskött och lönsamt. Dessa omständigheter borde medföra att revisorn trots anmälan kan stanna kvar i uppdraget.

6. Frågeställning - bokföring försvunnen (brand)

Vid en brand i ett bolags lokaler brinner verifikationerna för första halvåret upp. Dessa förvarades i ekonomiassistentens bokhylla. Även en dator och en hårddisk som innehöll transaktionslistor, huvudbok och diverse rapporter förstördes. Bolaget hade regelbundet tagit backup kopior på bokföringsmaterialet. Dessa förvarades i bankvalv. På grund av programfel saknades emellertid flera filer på kopiorna, varför dessa inte kunde användas. Trots att ett omfattande arbete har lagts ned har

det inte gått att rekonstruera bokföringen fullt ut.

Överväganden

Bokföringsbrott kan misstänkas eftersom det inte går att återskapa bokföringen så att förloppet kan bedömas med ledning av bokföringen (bolaget har haft ofullständiga säkerhetskopior på den elektroniska räkenskapsinformationen). Brottet går således inte att avhjälpa. Bokföringsbrottet kan dock vara att anse som obetydligt om de överifierade affärshändelserna endast rör små belopp och ingenting tyder på att de inte skulle ha ägt rum. Revisorn behöver dock inte avgå från uppdraget, eftersom omständigheterna kring bokföringsbrottet knappast är sådana att de påverkar samarbetet mellan revisorn och bolagets företrädare samt det framtida revisionsarbetet negativt.

7. Frågeställning - felaktig datering av årsredovisning

Ett aktiebolag har kalenderår som räkenskapsår, men bolaget hör inte av sig till sin revisor angående bokslut och årsredovisning. Revisorn tar därför i mitten av maj månad kontakt med företagsledningen och frågar efter dessa. Svaret blir att bokslut och årsredovisning blivit försenade.

Revisorn meddelar att bolagsstämma enligt aktiebolagslagen ska hållas senast sex månader efter utgången av räkenskapsåret, vilket innebär den 30 juni. Samtidigt säger årsredovisningslagen att styrelsen ska avlämna årsredovisning till revisorerna senast sex veckor innan bolagsstämman, vilket är den 19 maj.

Företagsledningen lovar att ringa så fort det är klart och ringer också, men först den 15 juni. Revisorn konstaterar att revisionsberättelse ska lämnas senast tre veckor innan bolagsstämman, vilket är den 9 juni men att detta nu inte kan ske, vilket i sin tur medför att revisorn tänker avlämna en "oren revisionsberättelse". Samma dag kommer årsredovisning och verifikationsmaterial till revisorn. Revisorn förvänas över att dateringen för styrelsens underskrift satts till den 19 maj trots att någon årsredovisning ej fanns per detta datum. Revisorn kräver omdatering till den 15 juni men företagsledningen vägrar.

Överväganden

Styrelsens underskrift tycks ha gjorts vid ett senare tillfälle än den 19 maj. Det brott som kan misstänkas är osant intygande (15 kap. 10 § brottsbalken). Eftersom osant intygande inte omfattas av anmälningsskyldigheten behöver revisorn inte agera utifrån det regelverk som styr anmälningsskyldigheten.

8. Frågeställning - förskingring – exempel 1 - skada

En verkställande direktör i ett aktiebolag har förskingrat 150 000 kr. Direktören har ej möjlighet att betala tillbaka beloppet och övriga i företagsledningen "tycker synd" om personen som har missbruksproblem och ligger i skilsmässa. En anmälan bedöms vidare vara förödande för bolaget, bl.a. på grund av den ryktesspridning som den skulle föranleda. Ledningen vill därför helst att allt tystas ned.

Överväganden

Förskingring kan misstänkas. Skadan har inte ersatts och kommer inte att kunna ersättas. För att revisorn ska kunna underlåta att anmäla brottet krävs att detta kan bedömas som obetydligt. Att det i detta fall är allmänt synd om verkställande direktören gör inte att brottet kan bedömas som obetydligt. I avsnitt 5.4 ovan har förts ett allmänt resonemang om när ett brott kan anses som obetydligt. Storleken på det förskingrade beloppet spelar naturligtvis en roll, men även om detta skulle vara av mindre betydelse i förhållande till bolagets ekonomiska förhållanden, måste anmälan göras i detta fall.

I samband med brottsanmälan måste revisorn också ta ställning till om han eller hon ska avgå från uppdraget eller kvarstanna i detta. Om övriga personer i företagsledningen önskar att revisorn stannar kvar och revisorn känner förtroende för dessa personer, bör revisorn kunna göra det. Av betydelse för denna fråga är också aktieägarnas inställning.

9. Frågeställning – förskingring - exempel 2- återbetalning via revers

Förutsättningarna i föregående exempel ändras enligt följande. Revisorn informerar styrelsen om att verkställande direktören har förskingrat beloppet. Styrelsen avskedar verkställande direktören och kräver återbetalning av de förskingrade medlen. Direktören är villig att återbetala det förskingrade beloppet, men har inte möjlighet att göra detta omedelbart utan erbjuder sig att skriva på en skuldförbindelse med en avbetalningsplan på tre år med marknadsmässig ränta. Det förutsätts vidare att skuldförbindelsen kan undertecknas inom den föreskrivna fristen på fyra veckor.

Överväganden

Utgångspunkten för prövningen om skadan ersatts är att förhållandena ska återställas till att vara sådana som de skulle ha varit om inte brottet hade ägt rum. För förskingring ligger det således närmast till hands att kräva att det förskingrade beloppet omedelbart återbetalas för att skadan ska kunna anses som ersatt. I de fall de förskingrade pengarna inte förbrukats av exemplets verkställande direktör eller om denne har andra tillgångar som gör omedelbar återbetalning möjlig, kommer inte frågan om en avbetalningsplan att aktualiseras. Antingen väljer verkställande direktören att återbetala eller också vägrar han att återbetala vad som förskingrats. Väljer han det senare alternativet är skadan inte ersatt och revisorn ska naturligtvis göra anmälan. Det är således endast i de fall då den som förskingrat inte har ekonomiska förutsättningar för att omedelbart återbetala det förskingrade beloppet som frågan om en avbetalningsplan överhuvudtaget kan komma på tal.

En undertecknad skuldförbindelse med avbetalningsplan och marknadsmässig ränta bör kunna ses som en återbetalning och således som en ersättning av skadan.

De krav som i så fall borde ställas är att avbetalningsplanen sträcker sig över en förhållandevis kort tidsperiod. Längre tid än den i exemplet angivna, dvs. högst tre år torde knappast kunna förekomma. Det måste också stå helt klart att den som undertecknar skuldförbindelsen har ekonomiska förutsättningar att fullfölja avbetalningsplanen. I annat fall är ju fordran inte säker. Revisorn måste också förvissa sig om att avsikten med skuldförbindelsen verkligen är att avbetalningsplanen ska fullföljas och att det inte är fråga om en skenhandling som tillkommit endast för att försöka undgå anmälan.

10. Frågeställning – förskingring Exempel 3 – Säkerhetschef/styrelseledamot

Ett bolags verksamhet består bl. a. i att sälja säkerhetslösningar avseende datasystem. Styrelsen i bolaget består av flera personer, såväl externa som interna ledamöter. En av ledamöterna är även anställd inom bolaget som säkerhetschef. I samband med revisionen upptäcks att säkerhetschefen har sålt programvaror avseende säkerhetslösningarna och stoppat pengarna, minst 350 000 kr, i egen ficka. Revisorn informerar styrelsen om sina iakttagelser. Efter att styrelsen undersökt förhållandet, informeras revisorn om att säkerhetschefen inte har möjlighet att betala tillbaka beloppet och att man beslutat att avskeda säkerhetschefen. Revisorn informeras också om att styrelsen absolut inte kommer att göra någon polisanmälan, eftersom man är orolig att informationen ska "läcka ut" och på så sätt skada bolagets rykte och framtida affärsmöjligheter

Överväganden

Det brott som kan misstänkas är förskingring. Brottet har begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. Styrelseledamoten har visserligen förskingrat pengarna i egenskap av säkerhetschef men det går inte att bortse från att han också är styrelseledamot och således tillhör den personkrets som regleringen avser att träffa. En annan tolkning skulle öppna för ett kringgående av reglerna.

Revisorn har fullgjort sin handlingsplikt. Styrelsen har emellertid inte sett till att skadan ersatts eller gjort någon polisanmälan. Därför återstår inte något annat alternativ för revisorn än att göra anmälan till åklagare. Revisorn bör dock kunna kvarstanna i uppdraget, eftersom den styrelseledamot som kan misstänkas för förskingringen har lämnat bolaget.

11. Frågeställning - förskingring exempel 4 – Ekonomichef/Ej styrelseledamot

Vid en revision upptäckts att bolagets ekonomichef, tillika gift med bolagets verkställande direktör, har förskingrat väsentliga belopp samt att förskingringen har pågått under minst fem år. Förskingringen har täckts upp med skickligt förfalskade fakturor med förfalskade attester. Fakturorna har bokförts som varukostnad.

Överväganden

Det brott som kan misstänkas är förskingring. Brottet har begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. Misstänkt är ekonomichefen som är gift med bolagets verkställande direktör. En ekonomichef tillhör inte den personkrets som omfattas av lagstiftningen. Närstående innefattas inte heller. Revisorn har således inte någon skyldighet att anmäla ekonomichefen.

Enbart det förhållandet att ekonomichefen är gift med verkställande direktören innebär inte utan vidare att också verkställande direktören kan misstänkas för brott. För att sådan misstanke ska föreligga krävs någon konkret omständighet som pekar mot att verkställande direktören medverkat vid ekonomichefens brott.

12. Frågeställning - bristande bokföringsunderlag

Revisorn i ett bolag finner att det i bolagets redovisning finns många kostnader och investeringar bokförda som grundar sig på en s.k. "slip" från ett av de större kontokortsföretagen. Revisorn 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. Revisorn 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". Revisorn 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 revisorn har handlingsplikt. Brotten tycks inte vara obetydliga.

Om bristerna beträffande bokföringen kunnat avhjälpas på ett nöjaktigt sätt, behöver revisorn inte göra någon anmälan i den delen och det föreligger naturligtvis inte heller någon misstanke om skattebrott eller förskingring.

Om bristerna däremot inte avhjälpats, måste revisorn göra anmälan till åklagare. Revisorn bör vidare avgå från uppdraget, eftersom han misstänker att det bakom "slipparna" finns dolda privata inköp och han trots påpekanden till bolagsledningen inte fått klarhet i detta. Därmed torde också förutsättningarna för ett förtroendefullt framtida samarbete med klienten saknas.

13. Frågeställning - uppdrag i bolag där misstanke om skattebrott föreligger

En revisor blir tillfrågad om han kan åta sig revisionsuppdraget i ett bolag. När revisorn ber att få information om bolaget innan han lämnar definitivt besked, upplyser klienten honom om att skattemyndigheten nyligen har gjort en revision, och att deras tidigare revisor avgick när han fick del av myndighetens promemoria. Revisorn, 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

Revisorn har åtagit sig uppdraget med kännedom om innehållet i revisionspromemorian. Revisorn kan inte "gömma" sig bakom att den tidigare revisorn inte gjort anmälan utan är skyldig att agera. Om innehållet i revisionspromemorian är sådant att skattebrott som inte är obetydligt kan misstänkas ska revisorn göra anmälan och avgå. Eftersom bolaget varit föremål för revision från skattemyndighetens sida finns det inte längre något utrymme för frivillig rättelse. Revisorn bör kontrollera om skattemyndigheten gjort någon anmälan till åklagare. Om så skett behöver revisorn inte göra någon egen anmälan, eftersom anmälan redan gjorts.

14. 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. Revisorns 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. Revisorn 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 brottsynpunkt. 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 ska 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 Christine Andersson, Anna-Lena Dahlqvist och Sigurd Elofsson. 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 värdeförändringen.

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 och brottet knappast kan anses som obetydligt, återstår inget annat för revisorn att göra än att anmäla detta. Bolagets vägran att ändra bokslutet trots revisorns påpekanden talar för att revisorn också 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)

15. Frågeställning – Falska fakturor /Förbjudet lån

En revisor i ett bolag finner vid sin granskning av årsredovisningen att bolaget har en bokförd kassabehållning på 400 000 kr. Kassan existerar dock inte fysiskt. Revisorn konstaterar att denna behållning uppstått genom kontinuerliga små uttag från bolagets bankkonto utan att underlag funnits för uttagen. Revisorn kontakter ägaren till bolaget som också är styrelseledamot ("företagaren") och framför att uttagen tycks strida mot de s.k. låneförbudsreglerna (12 kap. 7 § ABL). Revisorn 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 ska bokföras som en inlåning från företagaren själv.

Överväganden

Revisorn bör naturligtvis först kontrollera om renoveringsarbete motsvarande det fakturerade beloppet har utförts på bolagets kontor. Om så är fallet har den löpande bokföringen inte varit korrekt beträffande de aktuella kostnaderna, varför bokföringsbrott alternativt försvårande av skattekontroll aktualiseras. Revisorn är därför skyldig att agera. Bristen kan avhjälpas i årsredovisningen genom att styrelsen inom tidsfristen låter bokföra och verifiera hur pengarna har använts. I så fall föreligger inte något brott.

Avslutningsvis bör kanske följande påpekas. Skulle revisorn vid sin kontroll av om något renoveringsarbete utförts finna att så inte är fallet eller att arbetet varit av betydligt mindre omfattning än faktureringen omfattar, måste han naturligtvis utreda uttagen ytterligare. Om revisorn då skulle finna omständigheter som talar för att fakturan är falsk eller har ett osant innehåll och företagaren inte kan eller vill lämna någon godtagbar förklaring till uttagen, föreligger inte bara misstanke om bokföringsbrott utan också om skattebrott, varför frågan om revisorns skyldighet att göra anmälan kan komma i ett annat läge.

16. Frågeställning – Krympt omsättning Exempel 1 – rättelse efter revisorns iakttagelser (ev skattebrott)

Ett bolag har medvetet krympt omsättningen under minst två år genom att underlåta att bokföra fem procent av sin försäljning. Årets bokslut, föregående års bokslut och årsredovisning, momsdeklarationerna och även föregående års självdeklaration har varit felaktiga. Revisorn upptäcker detta och påtalar det vid årets revision. Styrelsen rättar årets bokslut med hela det undanhållna beloppet, lämnar in rättade moms- och självdeklarationer och betalar in den skatt som belöper på det undanhållna beloppet till skattekontot.

Överväganden

Tidigare i denna framställning har framhållits den möjlighet till frivillig rättelse som erbjuds i skattebrottslagen (se ovan sidan 11). Om frivillig rättelse ägt rum

föreligger inte något brott och - vilket är viktigt att framhålla - detta oavsett om skatten erlagts eller ej. Skattebrottslagen bygger nämligen på den grundläggande principen att det är brister i uppgiftsskyldigheten till skattemyndigheten som ska bestraffas och inte brister i *betalningen* av skatten (se vidare om de aktuella brotten i Bilaga 11.)

För att frivillig rättelse ska föreligga i detta fall, krävs att det klart framgår att rättelsen avser två år och hur beloppet fördelar sig på dessa år (jfr också Bokföringsnämnden; DNR 54/02, 19 april 2002). Därutöver krävs att rättelsen är frivillig i förhållande till skattemyndigheten, vilket tycks vara fallet. I så fall föreligger inte någon misstanke om skattebrott. Som framhållits, spelar det inte någon roll för den frivilliga rättelsen om skatten betalats in eller ej.

17 Frågeställning – Krympt omsättning exempel 2- rättelse efter revisorns iakttagelser (ev bokföringsbrott försvårande av skattekontroll)

Vid den inledande granskningen av en restaurang kunde revisorn konstatera att flera av nyckeltalen visade att företaget inte hade redovisat alla sina intäkter. Vid granskningen av verifikationer uppmärksammade revisorn att varken Z-utslag eller kontrollremisor hade sparats. Enligt revisorns beräkningar saknades det intäkter i storleksordningen 250 000 – 300 000 kr. Revisorn informerade företagaren om sina misstankar om att det fanns oredovisad försäljning, men nämnde ingenting om hur stort det saknade beloppet kunde vara, Revisorn upplyste också om att han misstänkte bokföringsbrott eftersom Z-utslagskvitton och kontrollremisorna inte hade sparats. Revisorn informerade även om aktiebolagslagens regler vid brottsmisstanke. Företagaren erkände omgående för revisorn att han hade undanhållit 310 000 kr och att han inte sparat underlagen eftersom de kunde visa att intäkter undanhållits. Företagaren var väldigt ångerfull och ville rätta bokföring och momsdeklarationer och betala den skatt som bolaget var skyldigt.

Överväganden

I övervägandena till föregående frågeställning har förutsättningarna för frivillig rättelse enligt skattebrottslagen gått igenom. Frågan om hur misstankar om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll ska hanteras i sammanhanget berörs dock inte där.

Om revisorn är övertygad om att rättelsen innefattar samtliga oredovisade intäkter och att den är frivillig i förhållande till skatteverket torde det inte föreligga någon misstanke om skattebrott i det nu aktuella exemplet. .

Årsredovisningen kan ge en korrekt bild av bolagets ekonomiska resultat och ställning. Att Z-utslagskvitton och kontrollremisor inte bevarats under räkenskapsåret går däremot inte att rätta till i efterhand. Den bristen kan utgöra bokföringsbrott och/eller försvårande av skattekontroll beroende på om huvudsakskriteriet är uppfyllt eller ej.

Bristerna i bokföringen hänger samman med skatteundandragandet. Bolaget tycks vidare vara väl etablerat och utan några ekonomiska problem. Om revisorn känner sig övertygad om att det är fråga om en engångsföreteelse torde det finnas ett utrymme för att underlåta anmälan till åklagare på den grunden att brottet - bokföringsbrott och/eller försvårande av skattekontroll – är obetydligt (ur ett aktiebolagsrättsligt perspektiv.)

18. Frågeställning - bedrägeri

En revisor finner vid sin granskning av räkenskaperna i ett bolag att bolaget har fått svårigheter att betala sina skulder i tid. Därför har bolaget vänt sig till ett factoringföretag och köpt en tjänst som innebär att bolaget kan belåna sina kundfordringar hos factoringföretaget. Revisorn finner det dock märkligt att bolagets skuld till factoringbolaget överstiger kundfordringarna med 1 miljon kr och misstänker därför att kontona inte blivit korrekt avstämda. Revisorn prickar nu av alla kundfordringar som belånats hos factoringföretaget och finner på så sätt en faktura utställd till ett av de största svenska börsföretagen på just 1 miljon kr. Revisorn frågar bolagets ledning varför inte denna faktura finns bokförd och får till svar att det är en aconto faktura som gått i väg för senare betalning och att

tillvägagångssättet endast är ett undantag för att stärka bolagets svaga finanser.

Överväganden

Revisorn får inte nöja sig med vad bolagsledningen påstått beträffande fakturan, utan han bör kontrollera med börsföretaget om detta mottagit fakturan och också medger betalningsskyldighet. Är så inte fallet kan företrädare för bolaget misstänkas för grovt bedrägeri mot factoringföretaget. För att revisorn inte ska vara skyldig att göra anmälan torde krävas att bolaget omedelbart betalar tillbaka fakturabeloppet till factoringföretaget, något som i exemplet fall kan vara svårt med tanke på bolagets sviktande finanser. Det misstänkta brottet, grovt bedrägeri, är av sådant slag att det också skadar revisorns tilltro till bolagsledningens rättskaffenhet i sådan utsträckning att han bör avgå från uppdraget.

19. Frågeställning – olovligt förfogande

Hela bolagsledningen, dvs. styrelseledamöterna och verkställande direktören i ett bolag, har tjänstebilar till sitt förfogande och får också förmånsvärdet redovisat på kontrolluppgift. Bolaget äger förutom dessa bilar även skåpbilar som används för transporter. Skåpbilarna kan dock enkelt ställas om så att de lämpar sig för persontransporter. Det finns noggranna instruktioner om hur skåpbilarna får användas och det föreskrivs också att de ska vara parkerade i företagets garage under helger och nätter.

Bolagets revisor konstaterar att verkställande direktören och en av styrelseledamöterna vintertid ibland ställer sina tjänstebilar i garaget under helgerna och i stället använder sig av skåpbilarna för att transportera familjen till orter för vintersport. Det har hänt flera gånger att skåpbilarna inte återställts i tid, vilket medfört att den personal som använder skåpbilarna för varutransporter tvingats arbeta övertid för att hinna med dagens ärenden.

Överväganden

De brott som skulle kunna misstänkas är olovligt förfogande. Revisorn bör underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Om styrelsen ser till att verkställande direktören och styrelseledamöterna upphör med att bruka skåpbilarna, bör revisorn kunna låta bli att göra anmälan med motiveringen att den brottslighet som redan kan ha begåtts, varit obetydlig.

20. Frågeställning – oredlighet mot borgenär

Vid sin granskning av ett bolag, finner revisorn att ett patent - på vilket hela bolagets verksamhet vilar - när bolaget hamnat på obestånd försålts till ett annat bolag för ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet, men som understiger marknadsvärdet. Revisorn kontrollerar hos Bolagsverket vem som finns i ledningen i det köpande bolaget och finner att styrelseledamöterna i revisorns bolag också är styrelseledamöter i köparbolaget. Vid närmare kontroll visar det sig också att 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 utvecklat 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*.

21. Frågeställning – mutbrott och bestickning

En revisor upptäcker vid granskningen av räkenskaperna i ett aktiebolag att en konsult som utför uppdrag åt bolaget bjudit en kommunanställd på en tre dagar lång resa till Italien där ett besök på ett dotterbolag har ingått. Bolaget säljer produkter till kommunen.

Överväganden

Upptäckten utlöser en handlingsplikt hos revisorn. Han eller hon måste närmare utreda omständigheterna kring resan. Särskilt viktigt är då att bedöma om det är fråga om en nöjesresa eller en studieresa som kan anses motiverad med tanke på bolagets verksamhet.

Är det till övervägande delen en nöjesresa kan konsulten normalt misstänkas för bestickning. Gör revisorn däremot bedömningen att det är fråga om en studieresa som är motiverad med tanke på bolagets verksamhet och relationen till kommunen torde resan normalt inte kunna anses som otillbörlig och därför inte heller grunda misstanke om bestickning. Det kan naturligtvis vara en svår uppgift för revisorn att avgöra var gränsen mellan en nöjesresa och en studieresa går. En utgångspunkt bör dock vara att karaktären av studieresa bör vara klart dominerande för att resan inte ska betraktas som en nöjesresa.

Finner revisorn vid en samlad bedömning av omständigheterna kring resan att den måste betraktas som en nöjesresa måste han eller hon underrätta styrelsen och göra anmälan till åklagare. Brottet går inte att läka och kan inte heller bedömas som obetydligt.

Revisorn måste också pröva om han eller ska avgå. Den beskrivna situationen kan vara av sådant slag att revisorn inte nödvändigtvis måste avgå. Styrelsens inställning i frågan torde vara avgörande för den prövningen.

7. Till vilken åklagarmyndighet ska anmälan göras?

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

7.1 Ekobrottsmyndighetens ansvarsområde

Ekobrottsmyndigheten består av ett huvudkontor och operativa enheter. Myndigheten leds av en generaldirektör. Huvudkontoret finns i Stockholm

Från den 1 juli 2013 har Ekobrottsmyndigheten ett riksansvar för ekobrottsbekämpningen. Den operativa verksamheten bedrivs vid tio åklagarkammare och 5 polisoperativa enheter. Åklagarkammarna är placerade i Stockholm/Uppsala, Göteborg, Malmö, Linköping/Örebro samt Umeå/Sundsvall. De polisoperativa enheterna finns i Stockholm, Göteborg, Malmö, Linköping och Umeå

Vid varje åklagarkammare arbetar c:a 35 – 60 personer, som är ekoåklagare eller

utredare av olika slag samt ekoadministratörer. En kammarchef vid en åklagarkammare 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.

EBM handlägger även andra ärenden 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 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 avser Lag (2013:385) om ingripande mot marknadsmissbruk vid handel med grossistenergi produkter

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.

Anmälan sker till:

- 1) Den myndighet som ska handlägga ärendet
- 2) Den kammare som svarar för det geografiska området inom vilket det misstänkta brottet begåtts.

Ärenden som avser ekonomiska brott och som bl.a. avser 11 kapitlet Brottsbalken, Skattebrottslagen och Aktiebolagslagen ska skickas till EBM.

Våra kontor/kammare ansvarar för olika regioner i landet:

Umeå: Västerbottens, Norrbottens, Västernorrlands och Jämtlands län

Stockholm: Stockholms och Gotlands län

Uppsala: Uppsala, Gävleborgs och Västmanlands län

Linköping: Östergötlands, Södermanlands, Jönköpings, Örebro, Värmlands och Dalarnas län

Göteborg: Västra Götalands och Hallands län

Malmö: Skåne, Kalmar, Kronobergs och Blekinge län



Undertecknad anmälan skickas till den mängdenhet närmast det anmälda bolagets säte, eller misstänkt persons hemvist:

Ekobrottsmyndigheten, Mängdenheten, Box 820, 101 36 STOCKHOLM
 Ekobrottsmyndigheten, Mängdenheten, Box 431, 401 26 GÖTEBORG
 Ekobrottsmyndigheten, Mängdenheten, Box 342, 201 23 MALMÖ
 Ekobrottsmyndigheten, Mängdenheten, Box 432, 581 04 LINKÖPING
 Ekobrottsmyndigheten, Mängdenheten, Box 3198, 903 04 UMEÅ
 Ekobrottsmyndigheten, Mängdenheten, Box 898, 751 08 UPPSALA

De ärenden som inte handläggs av EBM hanteras av kammare vid Åklagarmyndigheten.

8 Underhandskontakter

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

I RUBICON (jfr ovan s 4) anges följande beträffande behovet av och lämpligheten i underhandskontakter mellan konkursförvaltaren och åklagaren innan en eventuell anmälan görs. Vad som där sägs om konkursförvaltare kan också vara vägledande för revisorerna.

Det förekommer att förvaltare tar kontakt med åklagare långt innan brottsanmälan sätts på pränt för att berätta om sina iakttagelser i konkursutredningen och inhämta åklagarens synpunkter på något förhållande. Vi anser att underhandskontakter av detta slag kan vara värdefulla och att de därför bör uppmuntras. Fördelarna är många. Åklagaren får i ett tidigt skede kännedom om förhållanden som kan leda till en omfattande förundersökning och han kan planera därefter. Förvaltaren å sin sida kan få stöd för, eller alternativ till, sin uppfattning i fråga om brottsrubriceringar, vilket normalt borde underlätta hans arbete med brottsanmälan. Informella kontakter mellan förvaltare och åklagare före brottsanmälan kan således ha ett betydande värde från effektivitetssynpunkt. Vi vill dock i detta sammanhang slå fast följande. Det får inte råda någon som helst tvekan om vad kontakten avser. Såväl förvaltaren som åklagaren måste ha klart för sig om det är fråga om en informell förfrågan eller en formell brottsanmälan.

Revisorn måste därför tänka på att vid kontakter med åklagare, inte nämna något som kan innebära ett avsteg från den i 10 kap. 37 § aktiebolagslagen intagna bestämmelsen om tystnadsplikt. Detta gäller oinskränkt fram till det tillfälle då revisorn fattar beslut om att avgå från sitt uppdrag och göra anmälan till åklagare enligt samma lags 10 kap. 40 §.

Följande tillägg kan göras. Så länge det är fråga om en informell förfrågan från revisorns sida, bör det vara fullt möjligt att hålla diskussionen på en så allmän nivå att inte någon enskild individ eller enskilt bolag behöver pekas ut. Om en förfrågan hanteras på det sätt som nu nämnts, behöver inte revisorn komma i konflikt med sin tystnadsplikt och inte heller åklagaren med sin skyldighet att inleda förundersökning vid misstankar om brott.

För att underlätta för revisorerna att ta underhandskontakter med åklagare för diskussion och vägledning i anmälningsfrågor har ett antal befattningshavare inom EBM utsetts till kontaktpersoner. De finns för närvarande i Stockholm, Göteborg och Malmö. En aktuell lista på kontaktpersoner finns utlagd på EBM:s hemsida www.ekobrottsmyndigheten.se.

När en revisor 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 pekas ut.

9 Brottmålsprocessen

9.1 Förundersökningen

Enligt 23 kap. 1 § rättegångsbalken (RB) ska 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 ska 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 ska 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 ska 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 ska 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 ska 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 revisorer 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.

9.2 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).

9.3 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 ska 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.

9.4 Huvudförhandlingen

Är den tilltalade häktad ska huvudförhandling hållas snarast och senast inom två veckor 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.

9.5 Domen

Då huvudförhandling ägt rum, ska 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 ska 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.

9.6 Överklagandet

Om någon part vill överklaga domen ska detta göras skriftligen inom tre veckor från domens datum. Överklagandet ska adresseras till den hovrätt som finns angiven i slutet av domen, men ska 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 ska 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 ska 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 ska styrkas med varje bevis.

Hovrättens dom kan överklagas till Högsta domstolen (HD). För att HD ska 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.

9.7 Ytterligare om brottmålsprocessen och revisorns roll

Revisorns medverkan i en brottmålsprocess som initierats av en anmälan enligt ABL kommer normalt inte att begränsas till ett avlåtande av anmälan till åklagaren. Som framgått av beskrivningen av brottmålsprocessen, kan revisorn komma att engageras på en rad olika sätt.

Sannolikheten är stor för att ett eller flera förhör behöver hållas med revisorn under förundersökningen och att ytterligare skriftliga handlingar behöver tillföras. I sammanhanget bör framhållas att revisorns tystnadsplikt bryts av en pågående förundersökning (9 kap 46 § andra stycket aktiebolagslagen). Det är vidare sannolikt att revisorn kommer att kallas till huvudförhandlingen (i tingsrätt och eventuellt också i hovrätt och Högsta domstolen) för att där avlägga vittnesmål.

Det förekommer att åklagaren begär viss komplettering av revisorns anmälan utan att ha inlett förundersökning om åklagaren finner att anmälan är ofullständig i någon del. Det torde i en sådan situation vara möjligt för revisorn att tillhandahålla kompletteringen utan att för den skull bryta mot sin tystnadsplikt.

10 Källor

Litteratur

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

Andersson C, Dahlqvist, A-L & Elofsson, S, Bokföringsbrott och bokföringslagen, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, tredje upplagan 2011

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

Dahlqvist, A-L & Holmquist, R, Brotten i näringsverksamhet, Norstedts Juridik AB, Stockholm, andra upplagan 2010

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

Riksdagstryck

Prop. 1998/99:19

Prop. 1997/98:99

Prop. 2008/09:70

Prop. 2009/10:204

Bilaga 1

Särskilt om de brott som omfattas av revisorns anmälningsskyldighet

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1.	Brottskatalogen.....	33
2.	Bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll.....	33
2.1.	Bokföringsbrott (11:5 BrB).....	33
2.1.1.	Objektiva rekvisit	33
2.1.2.	Subjektiva rekvisit.....	33
2.1.3.	Fullbordanstidpunkt	33
2.1.4.	Allmänt	33
2.2.	Försvårande av skattekontroll (SkBrL 10 §).....	34
2.2.1.	Objektiva rekvisit	34
2.2.2.	Subjektiva rekvisit	34
2.2.3.	Fullbordanstidpunkt	35
2.2.4.	Allmänt.....	36
3.	Oredlighet mot borgenärer, försvårande av konkurs eller .exekutiv förbättring och otillbörligt gynnande av borgenär	35
3.1	Oredlighet mot borgenär	35
3.1.1.	Objektiva rekvisit	36
3.1.2	Grovt brott	37
3.1.3.	Subjektiva rekvisit	37
3.1.4.	Fullbordanstidpunkt	37
3.1.5.	Exempel på brott.....	37
3.2	Försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning (11:2 BrB) ...	37
3.2.1	Objektiva rekvisit.....	37
3.2.2	Grovt brott	37
3.2.3	Subjektiva rekvisit	37
3.2.4	Fullbordanstidpunkt	38
3.2.5	Exempel på brott.....	38
3.3	Otillbörligt gynnande av borgenär.....	37
3.3.1.	Objektiva rekvisit.....	38
3.3.2.	Subjektiva rekvisit	38
3.3.3.	Fullbordanstidpunkt	38
3.3.4.	Allmänt.....	38
3.3.5.	Exempel på brott	38
4.	Skattebrott och vårdslös skatteuppgift.....	38
4.1.	Skattebrott (SkBrL 2 § och 4 §)	39
4.1.1.	Tillämpningsområde.....	39
4.1.2.	Undantag.....	39
4.1.3.	Objektiva rekvisit.....	39
4.1.4.	Grovt brott:	39
4.1.5.	Subjektiva rekvisit.....	39
4.1.6.	Fullbordanstidpunkt.....	39
4.2.	Vårdslös skatteuppgift (SkBrL 5 §)	40
4.2.1.	Objektiva rekvisit.....	40
4.2.2.	Subjektiva rekvisit	40
4.2.3.	Fullbordanstidpunkt	40
5.	Förskingring, trolöshet mot huvudman och olovligt förfogande.	39
5.1.	Förskingring BrB 10 kap 1 o 3 §§	40
5.1.1.	Objektiva rekvisit	40
5.1.2.	Subjektiva rekvisit.....	40
5.1.3.	Fullbordanstidpunkt.....	40
5.1.4.	Allmänt	41
5.1.5.	Exempel på brott.....	41
5.2.	Trolöshet mot huvudman (BrB 10 Kap 5 §)	41
5.2.1.	Objektiva rekvisit.....	41
5.2.2.	Subjektiva rekvisit	41
5.2.3.	Fullbordanstidpunkt	41
5.2.4.	Allmänt.....	41
5.2.5.	Exempel på brott.....	41
5.3.	Olovligt förfogande (10 kap 4 § BrB).....	42
5.3.1.	Objektiva rekvisit	42
5.3.2.	Subjektiva rekvisit.....	42

5.3.3.	Fullbordanstidpunkt.....	42
5.3.4.	Allmänt.....	42
5.3.5.	Exempel på brott	42
6.	Bedrägeri och svindleri	41
6.1.	Bedrägeri (9 kap 1 eller 3 §§ BrB)	42
6.1.1.	Objektiva rekvisit.....	42
6.1.2.	Subjektiva rekvisit	42
6.1.3.	Fullbordanstidpunkt	42
6.1.4.	Exempel på brott	42
6.2.	Svindleri (9 kap 9 § BrB).....	43
6.2.1.	Objektiva rekvisit.....	43
6.2.2.	Subjektiva rekvisit	43
6.2.3.	Fullbordanstidpunkt.....	43
6.2.4.	Exempel på brott.....	43
7.	Penninghäleri (9 kap 6a BrB)	42
7.1.1.	Objektiva rekvisit	43
7.1.2.	Subjektiva rekvisit.....	43
7.1.3.	Fullbordanstidpunkt.....	43
7.1.4.	Allmänt.....	44
7.1.5.	Otillbörligen främja möjligheterna för annan att tillgodogöra sig egendom som härrör från brottslig verksamhet.....	44
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	44
7.1.7.	Om åtgärden är ägnad att dölja att annan har berikat sig genom brottslig gärning	44
7.1.8.	Exempel på brott	45
8.	Bestickning och mutbrott	45
8.1.	Bestickning (17 kap 7 BrB).....	46
8.1.1.	Objektiva rekvisit.....	46
8.1.2.	Subjektiva rekvisit	46
8.1.3.	Fullbordanstidpunkt	46
8.1.4.	Allmänt.....	46
8.2.	Mutbrott (20 kap 2 BrB)	46
8.2.1.	Objektiva rekvisit	46
8.2.2.	Subjektiva rekvisit.....	47
8.2.3.	Fullbordanstidpunkt.....	47
8.2.4.	Allmänt	47
8.2.5.	Exempel på brott.....	47
9.	Särskilt om penningtvätt.....	46
9.1.	Bakgrund.....	47
9.2.	Skyldigheter enligt penningtvättslagen.....	47
9.3.	Skyldigheter enligt aktiebolagslagen och penningtvättslagen	50
10.	Källförteckning	51

1. Brottskatalogen

I den s.k. 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 § BrB	Oredlighet/grov oredlighet mot borgenärer
11 kap 2 § BrB	Försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning
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, tredje upplagan utgiven 2011) analyserar Christine Andersson, Anna-Lena Dahlqvist och Sigurd Elofsson 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 ska 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

Se handboken *Bokföringsbrott och bokföringslagen*¹⁰

2.1.4. Allmänt

¹⁰ Andersson, Dahlqvist och Elofsson, *Bokföringsbrott och bokföringslagen* s 80

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 ska 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*¹¹

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 kontrollera¹²

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.¹³

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.⁵ Om affärshändelsen eller bokslutsposten inte är tillräckligt verifierad kan posten inte kontrolleras. Den är sålunda *inte bedömbär*. Om huvudsakskriteriet är uppfyllt föreligger bokföringsbrott.¹⁴

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 ska beaktas vid bedömningen av om brottet är grovt.

Från och med den 1 juli 2013 har det införts en särskild åtalsprövning när det gäller ringa bokföringsbrott. Det innebär att åklagaren endast ska åtala för ringa bokföringsbrott om det är särskilt påkallat ur allmän synpunkt. Bakgrunden till denna ändring är bl.a. att man ville ha en mildare straffrättslig reglering på försenade årsredovisningar och årsbokslut

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

¹¹ Här hänvisas till överväganden i Andersson, Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen

¹² Andersson, Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, s. 81

¹³ Andersson, Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, s. 81

¹⁴ Andersson, Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, s. 81

- grov oaktsamhet

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 detaljeringsgrad 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, ska 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 innebar 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 åtgärd¹⁵ 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 gynnarn 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 bekostnad¹⁶.

3.3.5. Exempel på brott

Att i ett fåmansaktiebolag ägaren tillika styrelseledamoten kort före bolagets

¹⁵ "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

¹⁶ Prop. 1975/76:82 sid 119 f och NJA s 25

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

- sociala avgifter 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 17 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 ska 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

4.2.4. Dubbelbestraffningsförbudet

Enligt tidigare gällande rätt i Sverige kunde en person dömas för brott enligt skattebrottslagen även om han eller hon hade ålagt skattetillägg.

Högsta domstolen har i en dom i juni 2013 fattat ett beslut som innebär att praxis ändras. Enligt Högsta domstolen är den svenska regleringen med skattebrott och skattetillägg i två olika förfaranden mot en och samma person oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott. Den som fått ett skattetillägg därför att han eller hon har lämnat en oriktig uppgift i skatteförfarandet får enligt HD inte därefter åtalas för skattebrott på grund av samma oriktiga uppgift

5. Förskingring, trolöshet mot huvudman och olovligt förfogande

5.1. Förskingring BrB 10 kap 1 o 3 §§

5.1.1. Objektiva rekvisit

- fått egendom i besittning och tillägnar sig denna eller åsidosätter vad han har att iaktta 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 fått i besittning för annans räkning med skyldighet att utge egendomen eller redovisa för den. Gärningsmannen ska sålunda inta en viss förtroendeställning i förhållande till den som är berättigad att få ut egendomen eller kräva redovisning för den.

För att fråga ska 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 verifikationer 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 ska 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 ska 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 förespeglning av att pengarna ska användas för investering i nya maskiner. Avsikten är dock att han ska använda pengarna för att aktiebolaget ska 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 ska 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 brottsligt 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 ska 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.¹⁷

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 omsätta egendomen så att dess ursprung blir svårare att spåra.¹⁸

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.¹¹ 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.¹⁹

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.²⁰

En sedvanlig försäljning av t.ex. en affärsrörelse eller en fastighet, även om

¹⁷ Prop. 1998/99:19 s. 26

¹⁸ Prop 1998/99 s 26

¹⁹ Prop 1998/99 19 s 27

²⁰ Prop 1998/99:19 s 71

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 förmögenhetsökning²¹

Åtgärden ska 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.²²

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 annan persons möjligheter att dölja att han berikat sig genom brottlig gärning omfattas sålunda inte av 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.²³

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 ska kunna dölja att man berikat sig genom brott, är däremot en sådan medverkan som är otillbörlig.²⁴

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 penninghäleribrott, 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.²⁵

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

²¹ Prop 1998/99:19 s 31

²² Prop 1998/99 s 70

²³ Prop 1998/99:19 s 31

²⁴ Prop 1998/99:19 s 32

²⁵ Prop 1998/99:19 s 30

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 personkretsen²⁶ lämnar, utlovar eller erbjuder, för denne själv eller för annan, muta eller annan otillbörlig belöning för tjänsteutövning.

8.1.2. Subjektiva rekvisit

- uppsåt

8.1.3. Fullbordanstidpunkt

- den dag då handlingen begås

8.1.4. Allmänt

För att bestickning ska 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 ska 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

²⁶ Personkretsen enligt 17 kap. 7 § BrB är följande. Arbetstagare, annan som avses i 20 kap. 2 eller ledamot av främmande stats organ motsvarande dem som avses i 20 kap. 2 § 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

8.2.2. 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 ska 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 aktieföretag låter bolaget betala ut en större summa pengar till en högt uppsatt tjänsteman vid någon myndighet. Syftet med utbetalningen är att tjänstemannen ska 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. Särskilt om penningtvätt**9.1. Bakgrund**

Lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) trädde i kraft den 15 mars 2009 (prop. 2008/08:70) och ersatte lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt. Lagen grundar sig på EU:s tredje penningtvättsdirektiv (2005/60/EG).

Erfarenheter som under många år gjorts på internationell nivå visar att inte bara företag inom den finansiella sektorn utnyttjas för penningtvätt och finansiering av terrorism utan också en rad andra yrkesområden. Reglerna har därför successivt kommit att omfatta allt fler verksamhetsutövare.

Penningtvättslagen ska bl.a. tillämpas i verksamhet som godkänd eller auktoriserad revisor eller registrerat revisionsbolag, verksamhet som avser bokföringstjänster eller revisionstjänster och verksamhet, som består i att lämna råd i avsikt att påverka storleken på en skatt eller avgift (skatterådgivare).

9.2. Skyldigheter enligt penningtvättslagen

Av 1 kap. 5 § penningtvättslagen framgår vad som avses med penningtvätt. Med penningtvätt avses sådana åtgärder med brottsligt förvärvat egendom, som kan medföra att egendomens samband med brott döljs, att den brottslige får möjlighet att undandra sig rättsliga påföljder eller att återskaffandet av egendomen försvåras, samt sådana åtgärder som innefattar förfogande över och förvärv, innehav eller brukande av egendomen. Även åtgärder med annan egendom kan innebära penningtvätt om åtgärderna är ägnade att dölja att någon har berikat sig genom brottslig gärning.

Penningtvätt kan vara straffbart som penninghäleri (9 kap. 6 a § BrB) eller penninghäleriförseelse (9 kap. 7 a § BrB), se vidare avsnitt 7. Begreppet penningtvätt omfattar dock fler förfaranden än som träffas av dessa straffbestämmelser bl.a. s.k. självtvätt. Med självtvätt avses åtgärder, som den som t.ex. har förvärvat egendom genom ett bedrägeri, själv vidtar med egendomen med syfte att dölja sambandet mellan egendomen, brottet och sig själv i egenskap av gärningsman. En grundförutsättning för att en åtgärd ska betraktas som penningtvätt är att åtgärden har föregåtts av ett brott (det s.k. förbrottet) som innebär förvärv av egendomen eller att någon har berikat sig (ökat sin förmögenhet genom att t.ex. lämna felaktiga inkomstuppgifter med följd att möjligheterna att behålla egendomen ökat).

Med finansiering av terrorism avses insamling, tillhandahållande eller mottagande av tillgångar i syfte att de ska användas eller med vetskap om att de är avsedda att användas för att begå sådan brottslighet som avses i 2 § lagen (2002:444) om straff för finansiering av särskilt allvarlig brottslighet i vissa fall. Med terrorism avses bland annat vissa särskilt allvarliga våldsbrott som begås med syfte att injaga skräck i en befolkning eller en befolkningsgrupp eller förmå en regering eller en internationell organisation att vidta eller att avstå från att vidta en åtgärd eller som begås mot diplomater eller andra internationellt skyddade personer.

Bestämmelserna i penningtvättslagen omfattar bl.a. fysiska och juridiska personer som driver verksamhet som godkända eller auktoriserade revisorer. Lagen gäller endast för verksamhet som är inriktad mot kunder. Intern verksamhet som bedrivs hos revisorn faller således utanför rapporteringsskyldigheten, medan förhållanden som berör en kund omfattas av denna skyldighet.

Bestämmelserna gäller även skatterådgivare. Med skatterådgivare avses den som bedriver yrkesmässig verksamhet som består i att lämna råd i avsikt att påverka storleken på en skatt eller avgift.

Verksamhetsutövare som ska tillämpa penningtvättslagen är skyldiga att vara aktiva för att förhindra att deras verksamheter utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism. Art och omfattning av de åtgärder som ska vidtas ska bedömas med utgångspunkt från de risker som kan finnas för ett sådant utnyttjande.

För att verksamhetsutövaren ska kunna bedöma riskerna måste utövaren skaffa sig information om vem kunden är och vilken verksamhet kunden bedriver. Det gäller bl.a. att kunna bedöma om de tjänster som kunden efterfrågar kommer att utgöra legala inslag i kundens verksamhet.

Detta brukar uttryckas så att verksamhetsutövaren ska tillämpa ett riskbaserat förhållningssätt för att uppnå kundkännedom. Man skiljer här mellan grundläggande åtgärder som ska vidtas för att uppnå kundkännedom och sådana ytterligare skärpta åtgärder som ska vidtas då risken för penningtvätt och finansiering av terrorism bedöms vara hög.

Med grundläggande åtgärder för kundkännedom avses kontroll av kundens identitet, kontroll av eventuell verklig huvudmans identitet och inhämtande av information om affärsförbindelsens syfte och art.

Identitetskontroll ska utföras när någon vill inleda en affärsförbindelse. Med en affärsförbindelse avses att relationen är avsedd att vara under längre tid än som krävs för en enstaka transaktion. Även om det skulle röra sig om en enstaka transaktion måste identiteten kontrolleras om transaktionen uppgår till minst motsvarande 15 000 euro eller har samband med andra transaktioner som sammanlagt uppgår till minst detta belopp. Oberoende av beloppets storlek ska identiteten alltid kontrolleras om det kan antas att personen handlar för någon annans räkning.

Kan det antas att den person som tar kontakt med revisorn agerar för någon annans räkning måste revisorn kontrollera den verkliga huvudmannens identitet. Kundens ägarförhållanden och kontrollstruktur ska utredas.

Skulle revisorn även efter vidtagna åtgärder vara osäker på vem den verkliga huvudmannen är ska han inte inleda något affärsförhållande, avsluta affärsförhållandet om det redan har inletts och avstå från att genomföra en önskad transaktion.

Handlingar och uppgifter om åtgärder som vidtagits för att uppnå kundkännedom ska bevaras under minst fem år. Tiden räknas från det att åtgärderna utfördes eller, då en affärsförbindelse har etablerats, affärsförbindelsen upphörde.

I 3 kap. 1 § första stycket penningtvättslagen sägs att en verksamhetsutövare ska granska transaktioner för att kunna upptäcka sådana som den misstänker eller har skäligen grund att misstänka utgör ett led i penningtvätt eller finansiering av terrorism. Det innebär ett krav på verksamhetsutövaren att ha en sådan överblick över sina kundrelationer med därtill knutna transaktioner att verksamhetsutövaren förmår urskilja transaktioner som kan innebära en särskild risk, t.ex. komplicerade eller mer omfattande transaktioner och ovanliga transaktionsmönster som inte förefaller ha något ekonomiskt eller lagligt syfte.

När verksamhetsutövaren urskiljer en transaktion som verkar misstänkt ska en närmare analys (granskning) göras av transaktionen. Kvarstår misstanken därefter ska omständigheterna rapporteras till Finanspolisen.

Verksamhetsutövare som är rapporteringsskyldiga ska på begäran av Finanspolisen lämna alla uppgifter som behövs för en utredning om penningtvätt eller finansiering av terrorism. Finanspolisens s.k. frågerätt inträder så snart det föreligger en konkret misstanke om penningtvätt eller finansiering av terrorism. Det krävs inte att någon rapport enligt penningtvättslagen har lämnats.

Det ska också nämnas att en verksamhetsutövare fortlöpande ska följa pågående affärsförbindelser. Det handlar om att kontrollera och dokumentera att de transaktioner som utförs stämmer överens med den kunskap verksamhetsutövaren har om kunden, dennes affärs- och riskprofil och, om det behövs, varifrån kundens ekonomiska medel kommer.

Det finns undantag från skyldigheten att lämna uppgifter till Finanspolisen. Godkända och auktoriserade revisorer, oberoende jurister och skatterådgivare är inte skyldiga att lämna uppgifter om vad som anförtrotts dem då de försvarar eller företräder en klient i eller i fråga om ett rättsligt förfarande, inklusive rådgivning för att inleda eller undvika ett rättsligt förfarande. Undantag gäller också när det gäller information som avser en kund och som verksamhetsutövarna har fått i samband med att de bedömer klientens rättsliga situation.

Den som lämnar uppgifter med stöd av penningtvättslagen får inte göras ansvarig för att ha åsidosatt tystnadsplikt, om uppgiftslämnaren hade anledning att räkna med att uppgifterna borde lämnas.

Verksamhetsutövaren eller anställda hos denne får inte röja för kunden eller för någon utomstående att en granskning har genomförts, att uppgifter har lämnats med stöd av penningtvättslagen eller att en undersökning utförs eller kan komma att utföras. Förbudet gäller också för styrelseledamöter när verksamhetsutövaren är en juridisk person.

Verksamhetsutövare ska ha riskbaserade rutiner för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism och ska svara för att anställda fortlöpande får den information och den utbildning som behövs.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om bl.a. riskbedömning, grundläggande kundkännedom, skärpta åtgärder för kundkännedom, hur handlingar och uppgifter ska bevaras samt vilken information och utbildning som ska tillhandahållas.

9.3. Skyldigheter enligt aktiebolagslagen och penningtvättslagen

Rapporteringsskyldigheten enligt penningtvättslagen har företräde framför anmälningsskyldigheten enligt ABL. Det innebär att omständigheter som ur ett straffrättsligt perspektiv har samband med varandra och som utgör indikationer på penningtvätt eller finansiering av terrorism endast ska rapporteras till Finanspolisen. Av 9 kap. 42 § tredje stycket ABL följer att revisorn i ett sådant läge inte ska anmäla brottsmisstanke eller i övrigt tillämpa reglerna om kommunikation med bolagets styrelse rörande sina iakttagelser.

I den s.k. brottskatalogen i 9 kap. 42 § ingår penninghäleri (9 kap. 6 a § BrB). En misstanke om penninghäleri utlöser normalt rapporteringsskyldigheten enligt penningtvättslagen och utesluter därmed tillämpningen av reglerna i ABL. Under arbetet med den nya penningtvättslagen diskuterades frågan om brottet penninghäleri borde utgå ur brottskatalogen. Det ansågs dock kunna finnas situationer där reglerna om anmälningsskyldighet i ABL skulle kunna tillämpas, dock utan att något exempel redovisades.

Det kan någon gång inträffa att revisorn finner indikationer på penningtvätt samtidigt som han eller hon misstänker att t.ex. den verkställande direktören gjort sig skyldig till brott men det står klart att det rör sig om fristående händelsesammanhang. I ett sådant läge ska både penningtvättslagen och ABL tillämpas.

Framstår det inte som klart att händelserna saknar straffrättsligt samband med varandra bör enbart penningtvättslagen tillämpas. Det är angeläget att rapporten till Finanspolisen, när det är fråga om en brottsmisstanke som nått en sådan misstankenivå att en anmälan enligt ABL hade varit befogad, innehåller tillräcklig information för att Finanspolisen ska kunna göra bedömningen att förhållandena bör föras vidare till åklagare för bedömning av om förundersökning bör inledas eller inte.

Av 29 kap. 2 § ABL framgår att revisorn kan bli skadeståndsskyldig med anledning av anmälan enligt ABL eller rapportering enligt penningtvättslagen endast om de uppgifter som lämnades var oriktiga och revisorn eller medhjälpare till denne har haft skälig anledning att anta att de var oriktiga.

Motsvarande regler finns i 13 kap. 2 § (1987:667) om ekonomiska föreningar, 5 kap. 2 §, stiftelselagen (1994:1220), 37 § revisionslagen (1999:1079).

10. Källförteckning

Litteratur

Far:s uttalande: Etik U11 Medlemmarnas tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

T Grahn m.fl. Åtgärder mot penningtvätt m.m. Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2010

Andersson, C, Dahqvist, A-L, Elofsson, S, Bokföringsbrott och bokföringslagen, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2011, tredje upplagan.

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

Holmqvist, L, m.fl. Brottsbalken - En kommentar (Brottsbalkskommentaren)

Riksdagstryck m.m.

Prop. 1975/76:82

Prop.2003/04:156

Prop. 2008/09:70

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 samrådsgrupp, där representanter för Ekobrottsmyndigheten och Far ingår, har i en promemoria som togs fram år 2003 tagit fram praktiska råd för revisorernas hantering av brottsmisstankar.

Promemorian har reviderats två gånger bland annat genom att ett särskilt avsnitt om revisorernas anmälningskyldighet enligt lagen om åtgärder mot penningtvätt har tagits in och att vissa exempel i avsnitt 6 har justerats. Därutöver har vissa ändringar gjorts med hänsyn tagen till att Ekobrottsmyndigheten från den 1 juli 2013 har ett riksansvar för bekämpning av den ekonomiska brottsligheten.

Syftet med promemorian är inte att ge entydiga svar på hur anmälningskyldigheten ska hanteras i enskilda fall, utan snarare att anvisa ett angreppssätt - en modell - för hur frågorna kan hanteras. De överväganden som redovisas är arbetsgruppens egna. Det finns således utrymme för andra bedömningar.



Ekobrottsmyndigheten
 Swedish Economic Crime Authority

/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;?2/1 7*44 = 1 538 62 + 1532/1 7*4 li 2 4-"i^/i 7*44 = 1 538 62-I-53R