

En guide inom ekobrottsområdet riktad till redovisningskonsulter

Vissa praktiska tillämpningsfrågor

Rapport 2007:2, senast uppdaterad oktober 2025

En guide för redovisningskonsulter avseende ekonomiska brott



Ekobrottsmyndigheten
Swedish Economic Crime Authority



Srf konsulterna

Innehåll

1. Bakgrund	4
2. Vad utmärker ett brott?	4
2.1 Krav på straff	4
2.2 Gärningen	4
2.3 Uppsåt eller oaktsamhet	5
2.4 Försök m.m. och preskription	5
2.5 Revisorers anmälningsskyldighet	6
3. Brottmålsprocessen	6
3.1 Förundersökningen	7
3.2 Polisförhör	7
3.3 Förundersökningsprotokollet	9
3.4 Åtalet	9
3.5 Huvudförhandlingen	9
3.6 Domen	10
3.7 Överklagandet	11
4. Redovisningskonsultens arbete	11
4.1 Redovisningskonsultens möjlighet att anmäla misstanke om brott	11
4.2 Arbetsmetodik	12
4.3 Varningssignaler	12
4.4 Redovisningskonsultens straffrättsliga ansvar	13
5. Särskilt om penningtvätt	15
5.1 Penningtvättslagen	15
5.2 Skyldigheter enligt penningtvättslagen	16
5.3 Penningtvättsbrottet	18
6 Exempel	19
6.1 Eftersläpning av bokföring	19
6.2 Avsaknad av systemdokumentation	20
6.3 Bristande bokföringsunderlag	20
6.4 Uppdrag i företag där misstanke om skattebrott föreligger	21
6.5 Felaktig värdering av varulager	21
6.6 Osanna fakturor	22
6.7 Ej bedömbara verifikationer	22
6.8 Oredlighet mot borgenär	23
6.9 Krympt omsättning	23
6.10 Bristande underlag	24
6.11 Privata inköp	24
6.12 Penningtvättsbrott/Näringspenningtvätt	25

7. Ekobrottsmyndighetens ansvarsområde.....	25
8. Var finns Ekobrottsmyndigheten?	26
9. Källor	27
8.1 Litteratur	27

1. Bakgrund

Ekobrottsmyndigheten (EBM), Srf konsulterna och FAR har ett samarbete med syftet att dels underlätta för branschorganisationernas medlemmar att upptäcka och förebygga ekonomisk brottslighet, dels informera om hur man ska agera vid misstanke om brott. Som ett led i detta samarbete publiceras denna guide¹ som riktar sig till redovisningskonsulter för att dessa på ett lätt sätt ska kunna identifiera olika brottstyper inom den ekonomiska verksamheten.

Syftet med denna guide är att läsaren dels ska få allmänna kunskaper om hur straffrätten är uppbyggd, dels få praktiska tips om hur man kan agera i olika situationer.

2. Vad utmärker ett brott?

2.1 Krav på straff

I vardagligt tal säger man att den som brutit mot lagen har begått ett brott. Men är det verkligen så?

I Sverige finns tusentals lagar som alla innehåller regler som vi naturligtvis är skyldiga att rätta oss efter. Att bryta mot dessa medför dock inte automatiskt att man begår ett brott. I brottsbalken finns nämligen en definition av vad som utgör ett brott. Där sägs att

Brott är en gärning som är beskriven i denna balk eller i annan lag eller författning och för vilken straff som sägs nedan är föreskrivet.

För att något ska vara brottsligt krävs alltså både att den otillåtna handlingen är beskriven i lag eller annan författning² och att det anges att den otillåtna handlingen är belagd med straff i form av böter eller fängelse. De allra flesta otillåtna handlingarna är inte brottsliga, eftersom det inte har föreskrivits något straff för eventuella överträdelser. Så är t.ex. fallet om någon går mot röd gubbe vid ett övergångsställe. Detta är inte tillåtet enligt bestämmelserna i trafikförordningen men något straff är inte föreskrivet för den som bryter mot förbudet. Man kan alltså säga att det är olagligt att gå mot röd gubbe, men det är inte brottsligt.

2.2 Gärningen

Utöver kravet på att straff ska vara föreskrivet krävs också att den olagliga *gärningen* ska vara beskriven i lag. Gärningen beskrivs normalt genom att ett antal krav uppställs i lagrummet, s.k. *rekvisit*. Ibland innehåller lagrummet bara ett rekvisit men det vanligaste är att det förekommer flera rekvisit som alla måste vara uppfyllda för att en olaglig gärning ska föreligga. Den första beskrivna och olagliga handlingen i brottsbalken är mord. I 3 kap. 1 § brottsbalken anges följande.

Den som berövar annan livet, döms för mord till fängelse på viss tid, lägst tio och högst arton år, eller på livstid.

Rekvisitet för att dömas för mord är alltså att gärningsmannen måste beröva (ta livet av) någon annan. Utöver den beskrivna gärningen finns också, som ovan nämnts ett straff föreskrivet för gärningen, nämligen fängelse i minst tio år och ända upp till på livstid.

I lagrummet om mord finns alltså bara ett rekvisit. Andra lagrum innehåller dock som sagt flera. Ett sådant exempel är bestämmelsen om stöld. I 8 kap. 1 § brottsbalken anges att

¹

² I det följande avses lag eller annan författning när ”lag” eller ”lagen” anges

Den som olovligen tager vad annan tillhör med uppsåt att tillägna sig det, dömes, om tillgreppet innebär skada, för stöld till fängelse i högst två år.

I det här lagrummet finns som sagt flera rekvisit som alla måste vara uppfyllda för att en stöld ska ha begåtts. För det första krävs att någon *utan lov* tar något. Detta betyder att man inte kan stjäla något som man först fått låna. Det kan alltså aldrig bli fråga om en stöld om en person först lånar en cykel och sedan, istället för att lämna tillbaka den, säljer eller förstör den, eftersom ”tagandet” måste vara olovligt.

För det andra krävs att saken från början tillhör *någon annan*, vilket innebär att man inte kan stjäla saker som saknar ägare. För det tredje måste gärningsmannen ha som syfte med handlingen att han själv ska få äganderätten till (*tillägna sig*) saken. Om man utan lov lånar en cykel för att cykla en bit och därefter lämnar tillbaka cykeln är det alltså inte fråga om en stöld. Slutligen måste den omständigheten att man tar saken från ägaren innebära att denne drabbas av en *skada*. Med detta menas att personen ifråga rent ekonomiskt sett blir fattigare. Saker som en person äger men som helt saknar ekonomiskt värde kan alltså inte stjälas.

2.3 Uppsåt eller oaktsamhet

Ovan har vi gått igenom de olika rekvisiten som anges i lagtexten för de angivna brotten och som måste vara uppfyllda för att en gärning ska utgöra ett brott. Dessa krav brukar beskrivas som de *objektiva* rekvisiten. Att de objektiva rekvisiten är uppfyllda är en nödvändig förutsättning för att någon ska kunna dömas för brott men inte tillräckligt. Därutöver krävs att de *subjektiva* rekvisiten också är uppfyllda.

Med *subjektivt* rekvisit avses gärningsmannens egen insikt och vilja. Om det inte anges något särskilt i lagtexten krävs det att gärningsmannen haft uppsåt att begå gärningen för att han eller hon ska kunna dömas för brott. Med uppsåt menas i vardagligt tal att man begått gärningen med vett och vilja. För att ta ett praktiskt exempel så har den som kastar en sten på en fönsterruta uppsåt att ha sönder rutan, medan den som snubblar och ramlar mot ett fönster så att rutan går sönder inte har det.

Kravet på uppsåt omfattar dock bara de rekvisit som uppställs i den aktuella lagtexten. Man behöver alltså inte ha uppsåt att begå ett brott för att kunna dömas för det. Om man t.ex. inte vet att det är olagligt att stjäla något så kan man inte gå fri på den grunden att man inte kände till innehållet i lagen.

I vissa fall har lagstiftaren dock inte bara belagt gärningar som begås med uppsåt med straff utan även handlingar där gärningsmannen varit oaktsam. I sådana fall anges detta direkt i lagtexten. Så är t.ex. fallet när det gäller vållande till annans död. I lagrummet sägs följande.

Den som av oaktsamhet orsakar annans död, döms för vållande till annans död till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter.

Till skillnad från vad som gäller för mord krävs här inte uppsåt utan bara att man av oaktsamhet orsakat någon annans död. Det är inte alltid så lätt att tydligt ange vad som är oaktsamt i lagens mening. I normalfallet handlar det dock om att man agerat på ett sätt som avviker från vad som kan anses vara normalt handlande och kan t.ex. innefatta ett mått av risktagande. En bilist som kör i 100 km/tim på en 30-sträcka och inte hinner stanna när ett barn springer ut framför bilen kan sägas ha agerat oaktsamt eftersom han eller hon tagit en risk och handlat på ett sätt som avviker från vad som är normalt.

2.4 Försök m.m. och preskription

Utgångspunkten inom straffrätten är att det bara är handlingar som ägt rum (fullbordats) som beläggs med straff. I vissa fall straffas dock även olika handlingar som föregick ett brott, även om brottet inte blev av. Man talar då om förberedelse, försök eller stämpling till brott. Detta gäller dock bara om det uttryckligen anges i lagen att dessa handlingar är belagda med straff.

Med förberedelse avses att gärningsmannen har börjat planera en gärning genom att t.ex. införskaffa nödvändiga hjälpmedel såsom vapen, kartor m.m. Förberedelsen övergår i ett försök när själva gärningen påbörjas. En rånare som går in på en bank men inte får med sig några pengar har gjort sig skyldig till försök till rån. Med stämpling till brott avses att någon tillsammans med någon annan t.ex. beslutar att ett brott ska utföras eller anlitar någon annan för att genomföra brottet.

Förutom den person som begår ett brott kan även den som hjälper till med ”råd eller dåd” dömas för medhjälp till brottet. Så kan t.ex. vara fallet om en person håller vakt när någon annan bryter sig in i ett hus. Ett medhjälpsansvar kan också bli aktuellt om personen ifråga hjälper till att upprätta en felaktig bokföring.

För de flesta brott finns en preskriptionstid angiven, dvs. en tid inom vilken åklagare måste väcka åtal mot en gärningsman för att han eller hon ska kunna dömas för brottet. Preskriptionstidens längd bestäms av vilket maxstraff som föreskrivs för brottet. Om maxstraffet för brottet är ett års fängelse, vilket är fallet för ringa bokföringsbrott, måste åklagare väcka åtal för brottet inom två år från det att det begicks. För allvarliga brott, som t.ex. grovt bedrägeri där maxstraffet är sex års fängelse, är preskriptionstiden tio år. Skulle åtal väckas för sent så kommer domstolen att ogilla åtalet, även om åklagaren bevisar att gärningsmannen har begått brottet.

2.5 Revisorers anmälningsskyldighet

Revisorer är enligt lag skyldiga att i vissa fall anmäla misstanke om brott till åklagare. I bilaga 1 till denna promemoria finns en förteckning över vilka dessa brott är och deras rekvisit. Någon motsvarande anmälningsskyldighet finns inte för redovisningskonsulter men det kan ändå vara bra att känna till vilka brott det rör sig om, bl.a. för att undvika att redovisningskonsulten medvetet eller omedvetet medverkar till att dessa brott begås.

Redovisningskonsulters tystnadsplikt regleras inte i någon lag eller förordning. Tystnadsplikten regleras istället normalt genom avtal som upprättas mellan konsult och kund samt genom de yrkesetiska regler som finns inom branschen.

Enligt FAR:s etiska regler (IESBA:s etikkod, avsnitt 114 om tystnadsplikt samt EtikU 2 Tystnadsplikt och upplysningsskyldighet) får en medlem inte röja sådana sakförhållanden eller uppgifter för annan som medlem har fått kännedom om inom ramen för sina yrkes- och affärsmässiga relationer, om medlemmen inte har upplysningsplikt enligt författning, har professionell skyldighet eller rätt att yttra sig eller i övrigt har behörigt tillstånd. FAR:s medlemmar erinras samtidigt om att bl.a. domstolar, polis- och åklagarmyndigheter eller Skatteverket har vissa möjligheter att förpliktiga en medlem att lämna upplysningar eller tillhandahålla handlingar, även om kunden inte lämnar sitt samtycke eller tillstånd. Även i *Svensk standard för redovisnings- och lönetjänster Reko* och *Rex* (Svensk standard för redovisningsuppdrag) finns ett avsnitt om tystnadsplikt.

3. Brottmålsprocessen

Även om en redovisningskonsult inte har en skyldighet att anmäla misstanke om brott till polis eller åklagare händer det att en konsult arbetar med uppdragsgivare vars företrädare blir föremål för brottsutredning. I samband därmed är det inte ovanligt att polisen t.ex. begär information från redovisningskonsulten. I vissa fall kallas redovisningskonsulten även till polisförhör. Det är heller inte ovanligt att åklagaren eller försvarsadvokaten vill att redovisningskonsulten vittnar under den efterföljande rättegången. I vissa fall kan t.o.m. redovisningskonsulten själv bli misstänkt för ett brott. Det kan därför vara bra att känna till hur en brottsutredning och en eventuellt efterföljande rättegång går till.

3.1 Förundersökningen

Enligt 23 kap. 1 § rättegångsbalken (RB) ska en förundersökning inledas så snart det finns anledning att anta att ett brott som får åtalas av åklagare har begåtts. Ett vanligt skäl till att en förundersökning inleds är att polisen har upptäckt brottet, t.ex. genom att stoppa en bil vars förare är påverkad av alkohol, men så kan även ske genom att en anmälan kommer in från ett brottsoffer eller någon annan.

Förundersökningens primära syfte är att utreda dels om ett brott har begåtts, dels om det finns någon person som skäligen kan misstänkas för brottet. Förundersökningen syftar också till att få fram tillräckligt med bevisning för att en åklagare ska kunna fatta beslut om att åtala gärningsmannen för brottet. Förundersökningen syftar dock inte bara till att ge åklagaren ett bra underlag för sitt åtal. Under hela förundersökningen måste nämligen polis och åklagare förhålla sig objektiva och inte bara utreda och leta efter omständigheter som talar mot den misstänkte utan även de som talar för att den misstänkte är oskyldig eller att det i vart fall finns förmildrande omständigheter. Förundersökningen ska alltså inte bara kunna användas av åklagare utan även av den misstänkte och dennes försvarare när de förbereder sig inför rättegången.

Under en förundersökning kan polis och åklagare vidta olika åtgärder för att utreda brottet. När det gäller förundersökningar angående ekonomisk brottslighet är hållandet av förhör och inhämtandet av skriftlig dokumentation särskilt viktiga. För att inhämta dokument kan olika tvångsmedel användas, såsom husrannsakan, vilket innebär att polisen har rätt att gå in på t.ex. ett kontor för att leta efter de dokument som man söker efter. Hittar man dokumenten kan dessa tas i beslag. Den 1 juni 2022 infördes ett nytt tvångsmedel i 28 kap. 10 a-10 i §§ rättegångsbalken, genomsökning på distans, som efter beslut från åklagare ger brottsutredare rätt att söka efter handlingar som finns lagrade i ett externt avläsningsbart informationssystem. Med ett avläsningsbart informationssystem avses antingen en elektronisk kommunikationsutrustning eller ett användarkonto till, eller en på motsvarande sätt avgränsad del av, en kommunikationstjänst, lagringstjänst eller liknande tjänst. Lite förenklat kan genomsökning på distans beskrivas som en husrannsakan i elektronisk miljö. Hittar man dokumenten kopieras de och kan sedan användas som bevisning. Förhör får hållas med *envar, som antages kunna lämna upplysning av betydelse för utredningen* (23 kap. 6 § RB). Detta innebär att förhör kan hållas med både misstänkta personer och med vittnen. Den omständigheten att man kallas till ett polisförhör innebär alltså inte att man automatiskt är misstänkt för något brott.

Beslut att inleda en förundersökning fattas av åklagare eller polis. När det gäller förundersökningar om ekonomisk brottslighet fattas beslutet alltid av åklagare.

Det är viktigt att ha klart för sig att alla polisanmälningar inte leder till att en förundersökning inleds, även om det är klart att ett brott har begåtts. På samma sätt leder inte alla slutförda förundersökningar till att åklagaren beslutar att väcka åtal. När dessa beslut fattas måste nämligen åklagaren alltid beakta de regler som finns om förundersökningsbegränsning och åtalsunderlåtelse enligt reglerna i 20 kap. och 23 kap. RB. Ett skäl till att inte inleda eller fortsätta en förundersökning kan vara att gärningsmannen nyligen dömts till ett långt fängelsestraff för andra brott och att det brott han eller hon nu anmälts för har begåtts före domen och därför inte kommer att leda till att domstolen dömer ut någon annan påföljd än den som den dömden redan avtjänar.

3.2 Polisförhör

3.2.1 Allmänt

Den som blir kallad till ett förhör i en brottsutredning är skyldig att inställa sig. Förhör får, som angetts ovan, hållas med de personer som kan antas ha uppgifter att lämna som är av betydelse för utredningen.

När det har beslutats att en person ska höras av polisman eller utredare kallas denne normalt via brev att inställa sig hos Polismyndigheten vid ett visst tillfälle. Förhör kan dock även hållas per telefon.

Detta är särskilt vanligt när det gäller att inhämta specifika uppgifter och förhöret därmed antas bli väldigt kort.

Själva förhöret leds av en förhørsledare och därutöver bör ett oberoende vittne närvara, vilket normalt är en polisman eller utredare. Denne utgör en garant för att förhöret genomförs på ett korrekt sätt.

När ett förhör har hållits ska det skrivas ner och den som har hörts ska sen få möjlighet att ta del av innehållet i förhöret och godkänna detsamma. Tidigare skrevs förhör vanligtvis ut ordagrant, vilket gjorde att de var mycket långa och svårlästa. Numera har man istället övergått till att skriva ut förhöret i konceptformat. Detta innebär att förhørsledaren sammanfattar de uppgifter som personen lämnat under förhöret. Antingen får förhörspersonen i efterhand möjlighet att läsa igenom och godkänna innehållet eller så läser polismannen eller utredaren under förhörets gång upp vad han eller hon har antecknat och får detta godkänt.

Eftersom det nedskrivna förhöret senare utgör underlag både för åklagarens beslut att väcka åtal och för övriga parter förberedelse inför rättegången är det mycket viktigt att det som står i protokollet avspeglar det som sagts under förhöret. Den som hörs bör därför ägna stor vikt vid att läsa igenom ett förhör innan han eller hon godkänner innehållet.

3.2.2 Polisförhör i egenskap av vittne

I många avtal (t.ex. i de allmänna villkoren som tillämpas av FAR:s och Srf konsulternas medlemmar) finns klausuler om att redovisningskonsulten förbinder sig att inte lämna konfidentiell information till utomstående. Redovisningskonsulter som använder dessa allmänna villkor har därmed en avtalad tystnadsplikt. Det finns inte någon lagstadgad skyldighet för en redovisningskonsult som kallas till ett förhör i egenskap av vittne att svara på frågor, men trots tystnadsplikten kan en redovisningskonsult i regel svara på flera av de frågor som ställs vid förhöret. Om redovisningskonsulten skulle avslöja något som leder till skada för kunden finns det dock en risk för att kunden gör anspråk på skadestånd. Det är därför viktigt att redovisningskonsulten iakttar försiktighet och inte tillhandahåller information utöver det som efterfrågas.

Skulle en redovisningskonsult vägra att svara på frågor kan förundersökningsledaren kräva att vederbörande kallas till domstol och där under vittnesed svarar på de frågor som ställts till honom eller henne. Detta är dock mycket ovanligt. För det fall detta händer är redovisningskonsulten skyldig att svara på alla frågorna då avtalad tystnadsplikt bryts av den allmänna vittnesplikten.

En redovisningskonsult behöver dock aldrig svara på frågor som medför att det avslöjas att han eller hon själv eller någon närstående har begått ett brott eller att han eller hon avslöjar en yrkeshemlighet. (36 kap 6 § st RB). Finns en synnerlig anledning till att redovisningskonsulten ändå hörs har dock denne inte möjlighet att vägra yttra sig. (36 kap 6 § 3 st RB)

En redovisningskonsult har precis som andra personer som hörs som vittnen rätt att begära att ett biträde ska vara med vid förhöret. Biträdet har dock ingen absolut rätt att närvara utan det är förundersökningsledaren som bestämmer om biträdet får vara med under förhöret. Biträdet har heller inte rätt att ställa frågor till eller samtala med den som hörs utan att förundersökningsledaren godkänner detta.

3.2.3 Polisförhör i egenskap av misstänkt för ett brott

En person som är misstänkt för ett brott kan försöka hålla sig undan ett förhör. Om polisen misstänker att en person inte kommer att inställa sig frivilligt till ett förhör eller tidigare inte har dykt upp när han eller hon har kallats får personen hämtas av polisen. När en person som är misstänkt för ett brott väl inställt sig till ett förhör är denne skyldig att stanna kvar hos polisen i upp till tolv timmar.

Om polis och åklagare anser att en person som ska höras är skäligen misstänkt för ett brott ska personen ifråga underrättas om misstanken innan förhöret hålls. Detta för att den misstänkte rent

praktiskt ska kunna tillämpa sin rätt att hålla tyst och inte lämna uppgifter som sedan används mot honom eller henne i en efterföljande rättegång.

Om den som hörs har blivit delgiven misstanke om brott har han eller hon rätt att ha en försvarare närvarande. Försvararen kan antingen vara ett juridiskt ombud som den misstänkte själv utsett eller en advokat som utsetts till offentlig försvarare av tingsrätten. Försvararen har rätt att ge råd till sin uppdragsgivare under förhöret.

3.3 Förundersökningsprotokollet

Förundersökningen dokumenteras i ett förundersökningsprotokoll, vilket utgör underlag för åklagarens beslut i åtalsfrågan. Innan åklagaren fattar sitt beslut har den misstänkte och hans försvarare rätt att ta del av hela förundersökningen och granska vad som framkommit under densamma. De har också rätt att begära kompletteringar av utredningen.

När eventuella kompletteringar gjorts fattar åklagaren ett beslut att antingen åtala den misstänkte eller att lägga ner förundersökningen. En åklagare i Sverige har som utgångspunkt en absolut åtalsplikt, vilket innebär att åtal ska väckas om åklagaren anser att bevisningen räcker för en fällande dom.

Samma skäl som gör att en åklagare beslutar att inte inleda förundersökning kan dock leda till att åklagaren inte går vidare med ett åtal, även om bevisningen skulle räcka för en fällande dom. I vissa fall där den misstänkte erkänt brottet kan åklagaren själv utfärda ett s.k. strafföreläggande i stället för att åtala gärningsmannen. Om strafföreläggandet godkänns gäller detta som en dom. Alla erkända brott kan dock inte hanteras genom strafföreläggande eftersom påföljden i dessa bara får bestämmas till böter eller villkorlig dom. Om åklagaren anser att gärningen är så allvarlig att påföljden måste bli ett fängelsestraff måste han eller hon väcka åtal.

3.4 Åtalet

Om åklagaren beslutar att åtala den misstänkte lämnar han eller hon en stämningsansökan till tingsrätten. I stämningsansökan finns en gärningsbeskrivning, vilket är en beskrivning av den brottsliga gärningen som åklagaren anser att den misstänkte har gjort sig skyldig till. Denna är ofta formellt formulerat, vilket beror på att gärningsbeskrivningen sätter ramen för processen i domstolen. Domstolens uppgift vid förhandlingen är nämligen inte att förutsättningslöst pröva vad som inträffat och vad som är bevisat utan i stället ska domstolen pröva om åklagaren förmår bevisa det han eller hon påstår i sin gärningsbeskrivning. Det är alltså bara det som anges i gärningsbeskrivningen som den åtalade kan dömas för.

Utöver gärningsbeskrivningen anger åklagare också vilken bevisning som åberopas i målet. Bevisningen består normalt av både skriftlig och muntlig bevisning. Med skriftlig bevisning avses normalt olika handlingar såsom fakturor, analysresultat m.m. Den muntliga bevisningen består av förhör med olika personer såsom vittnen och målsäganden (brottsoffer).

Efter en inledande kontroll av stämningsansökan utfärdar domstolen stämning på den tilltalade som den misstänkte numer kallas. I stämningen får den tilltalade en viss tid på sig att svara på åtalet och ange vilken bevisning som försvaret åberopar inför den kommande rättegången. Därefter utfärdar domstolen en kallelse till parterna och vittnena att inställa sig till en huvudförhandling. Det är numera vanligt att domstolen både stämmer och kallar till huvudförhandling i en och samma handling.

3.5 Huvudförhandlingen

Några särskilda regler om när huvudförhandlingen ska hållas finns i de flesta fall inte. Målet ska dock enligt lagen hanteras skyndsamt och i de allra flesta fall brukar tingsrätten kalla till en huvudförhandling inom i vart fall sex månader. Om den tilltalade är häktad gäller dock särskilda tidsfrister. Då ska huvudförhandlingen normalt inledas inom två veckor.

Huvudförhandlingen inleds med att åklagaren får framställa sitt ansvarsyrkande, varefter den tilltalade får förklara om han eller hon erkänner eller förnekar gärningen. Även om den tilltalade erkänner är svensk domstol inte bunden av detta. Domstolen måste i stället pröva om erkännandet stöds av övrig bevisning och detta tillsammans räcker för en fällande dom. Det kan därför inträffa att en person som erkänt frikänns av domstolen. Detta är visserligen ovanligt men kan t.ex. inträffa när domstolen anser att den gärning som den tilltalade erkänt inte är brottslig.

Efter att den tilltalade avgett sin inställning får båda parter möjlighet att lägga fram sin syn på vad som hänt. Detta kallas sakframställning. Åklagaren inleder med att i allmänna ordalag beskriva bakgrunden till åtalet. Det är vanligt att den skriftliga bevisningen går igenom i samband med sakframställningen. Genomgången av den muntliga bevisningen inleds med att parterna hörs. Finns det ett brottsoffer (målsägande) hörs denne först och sedan den tilltalade. Därefter hörs först åklagarens vittnen och sedan försvarets. Under vittnesförhøret får vittnet svara på frågor från både åklagaren, försvararen och från domstolen.

Enligt svensk rätt är det inte tillåtet i att i huvudförhandling åberopa s.k. vittnesattester, dvs. skriftliga vittnesmål. Ett vittne måste därför alltid höras direkt inför domstolen även om vittnet förhørts av polisen under förundersøkningen. Domstolen tar heller inte inför förhøret del av vad vittnet sagt i polisförhøret utan dömer bara på de uppgifter som vittnet lämnar under huvudförhandlingen. Om vittnet har svårt att komma ihåg eller om vittnet lämnar nya eller förändrade uppgifter kan dock vittnet konfronteras med vad denne sagt vid polisförhøret under förhøret i domstolen. På så sätt kan ändå vittnets uppgifter under polisförhøret ligga till grund för domstolens bedömning.

Enligt reglerna om den allmänna vittnesplikten i domstol finns en skyldighet även för redovisningskonsulter att, vid kallelse, infinna sig vid domstol. Redovisningskonsultens eventuella avtalade tystnadsplikt kan brytas av den allmänna vittnesplikten. En redovisningskonsult behöver inte besvara frågor som kan avslöja att han eller hon själv eller någon närstående har begått en brottslig alternativt vanärande handling eller som medför att en yrkeshemlighet avslöjas. Om redovisningskonsulten har uppträtt som ombud i en rättsak eller försvarare för sin kund är redovisningskonsulten i regel också undantagen från vittnesplikten. Om en medlem i ett vittnesförhøret avslöjar något som är undantaget från den allmänna vittnesplikten och detta leder till skada för kunden kan det leda till skadeståndsskyldighet.

Efter att all bevisning tagits upp hörs den tilltalade på nytt men denna gång angående sina personliga förhållanden. Detta förhøret syftar dock inte till att utreda själva brottet utan till att senare kunna fastställa en lämplig påföljd. Därefter avslutas förhandlingen med de s.k. slutpläderingarna där parterna får sammanfatta och ge sin syn på hur domstolens dom bör se ut.

3.6 Domen

När huvudförhandlingen har avslutats ska domstolen omedelbart hålla en överläggning. Denna sker alltid bakom stängda dörrar. Enligt huvudregeln bör domstolen även avkunna sin dom direkt efter överläggningen. Ett avkunnade innebär att domstolen muntligen inför parterna redogör för domen. I många fall meddelar dock domstolen redan när huvudförhandlingen avslutas att domen kommer att meddelas skriftligen inom en eller några veckor.

Den skriftliga domen inleds först med ett domslut som är formellt uppställt. I domslutet anges vilka brott som domstolen funnit att den tilltalade begått, vilken påföljd som domstolen dömer ut samt vilka skadestånd eller andra sanktioner som den tilltalade drabbas av. De kan t.ex. röra sig om att viss egendom förverkas (förstörs) eller att egendom ska vara kvar i beslag.

Av domen ska vidare framgå skälen till domen, vilka yrkanden som framställts i målet, hur parterna ställt sig till dessa samt vad domstolen funnit bevisat och varför. Domen kan omfatta allt från en enstaka sida till hundratals sidor i stora mål.

3.7 Överklagandet

En tingsrätts dom i brottmål får alltid överklagas. Det är dock inte tillåtet att överklaga domen muntligen utan detta måste göras skriftligen inom tre veckor från datumet för domen.

När tingsrätten får in ett överklagande prövar domstolen först om det har kommit in i rätt tid. Om så är fallet skickas handlingarna till hovrätten. I annat fall avvisar tingsrätten överklagandet, vilket innebär att tingsrättens dom står fast. Om ett överklagande inte har inkommit eller kommer in för sent säger man att tingsrättens dom har vunnit laga kraft. Det är först då som domen får verkställas.

Om ena parten har överklagat tingsrättens dom i rätt tid, får motparten ytterligare en vecka på sig att överklaga domen. Ett sådant överklagande har dock inte samma ställning som ett vanligt överklagande och kallas för ett anslutningsöverklagande. Skillnaden mellan ett vanligt överklagande och ett anslutningsöverklagande är att det sistnämnda bara kan prövas om den som först klagat står fast vid sitt överklagande. Drar denna tillbaka sitt överklagande, vilket man alltid kan göra fram till dess att hovrätten meddelat sin dom, så prövar inte hovrätten anslutningsöverklagandet utan det faller.

När en dom har överklagats prövas målet normalt av hovrätten. De personer som hörts i tingsrätten behöver dock inte höras igen utan i hovrätten spelas förhören från tingsrätten upp på video. I vissa mindre mål där tingsrätten bestämt påföljden till enbart böter har den som klagat inte automatiskt rätt till att få en ny prövning av sin sak i hovrätten. I stället krävs att hovrätten först meddelar prövningstillstånd. Prövningstillstånd ska meddelas t.ex. om det finns anledning att tvivla på riktigheten av tingsrättens dom, om det inte utan att prövningstillstånd meddelas går att bedöma riktigheten av tingsrättens dom eller om domen kan ha prejudikativvärde. Om hovrätten inte finner skäl att meddela ett sådant tillstånd så står tingsrättens dom fast.

Hovrättens dom eller beslut att inte meddela prövningstillstånd och hovrättens dom eller beslut kan i de allra flesta fall överklagas till Högsta domstolen. För att Högsta domstolen ska ta upp målet krävs dock alltid att den meddelar prövningstillstånd. Högsta domstolens syfte är att vara en prejudikatinstans, dvs. domstolen ska huvudsakligen ta upp mål som innehåller juridiska frågor där tingsrätter och hovrätter behöver vägledning. Det kan t.ex. röra sig om brott mot en ny lag som inte tidigare prövats eller om hur en gammal lag ska tolkas i förhållande till senare tillkommen lagstiftning. Högsta domstolen ska dock normalt inte pröva rena bevisfrågor, dvs. om en tilltalad har gjort sig skyldig till brottet eller inte. I denna del utgår Högsta domstolen många gånger från vad hovrätten har kommit fram till i sin dom.

Högsta domstolen är mycket restriktiv med att bevilja prövningstillstånd. Av de cirka 6 000 mål och ärenden som inkommer till domstolen varje år beviljas prövningstillstånd i något hundratal fall.

4. Redovisningskonsultens arbete

4.1 Redovisningskonsultens möjlighet att anmäla misstanke om brott

Till skillnad från revisorn är redovisningskonsultens uppgift inte lagreglerad vilket betyder att lagstiftaren inte har ställt högre krav på redovisningskonsulten än på andra personer som företaget anlitar i sin verksamhet. Redovisningskonsulten har alltså inte till uppgift att aktivt leta efter saker som gör att man kan misstänka att brott har begåtts eller är på väg att begås. Eftersom fel och brister i företagets redovisning kan vara ett brott är det dock viktigt att redovisningskonsulten är uppmärksam och medveten om vad som gäller. I annat fall kan redovisningskonsulten riskera att medverka till uppdragsgivares brottsliga verksamhet och därmed själv begå ett brott.

4.2 Arbetsmetodik

Redovisningskonsultens arbete ska utgå från de regler som fastställs i Svensk standard för redovisnings- och lönetjänster (Reko) som ges ut av FAR eller Rex- Svensk standard för Redovisningsuppdrag) som ges ut av Srf-konsulterna.

4.2.1 Reko

När det gäller misstänkta felaktigheter och misstanke om brott är det särskilt Reko 725 Hantering av felaktigheter i uppdraget, Reko 130 Skyldighet att tillämpa lagar och regler, Reko 620 områden i uppdraget som kräver särskild uppmärksamhet och Reko 850 Rapportering vid väsentliga händelser som kan ge vägledning.

4.2.2 Rex

Motsvarigheten i Rex finns i Rex 440 Hantering av fel i redovisningen, Rex 150 Skyldighet att ta hänsyn till lagar och regler, Rex 430 Områden i redovisningen som kräver särskild uppmärksamhet samt Rex 650 Rapportering vid väsentliga händelser.

Av Reko 130 och Rex 150 följer bl.a. att det är uppdragsgivarens ansvar att se till att företagets verksamhet bedrivs enligt gällande lagar och regler. Ansvaret för att förebygga och upptäcka överträdelse vilar på uppdragsgivaren. En redovisningskonsult ska ha kunskaper om tillämpliga lagar och regler för uppdragets utförande, men är inte och kan inte göras ansvarig för att förebygga överträdelse av lagar och regler gällande uppdragsgivarens verksamhet i övrigt. Frågan om ett agerande är en överträdelse av lagar och regler utifrån en rättslig bedömning kräver dessutom i många fall en kompetens som redovisningskonsulten normalt inte förväntas ha. Redovisningskonsulten ska aldrig medverka i uppdrag där det kan konstateras eller misstänkas att uppdragsgivaren upprepat och/eller medvetet begår lagöverträdelse. Om redovisningskonsulten vid utförandet av sitt redovisningsuppdrag konstaterar väsentliga felaktigheter, oegentligheter eller andra överträdelse av lagar och regler i uppdragsgivarens verksamhet, ska detta skyndsamt påtalas för uppdragsgivaren. Om uppdragsgivaren inte vidtar lämpliga åtgärder inom rimlig tid ska konsulten lämna en skriftlig rapport till uppdragsgivarens företagsledning eller styrelse samt ompröva uppdraget, dvs. göra en bedömning av om uppdraget kan behållas eller om det ska avslutas.

4.3 Varningssignaler

För att redovisningskonsulten ska slippa att hamna i en situation där han eller hon omedvetet medverkar till brottslig verksamhet finns vissa typsituationer som redovisningskonsulten bör vara särskilt uppmärksam på och undersöka närmare. Det rör sig bl.a. om

- orimliga kassasaldon, t.ex. ovanligt höga eller negativa kassasaldon,
- orimlig nivå för bruttovinsten,
- bristfällig information i verifikationer eller avsaknad av underlag,
- ovanliga transaktioner som inte har någon tillfredsställande förklaring,
- frågor från konsulten som uppdragsgivaren inte återkommer med svar på.
- snabba ägarförändringar
- orimligt antal anställda
- bristande information om anställda
- återkommande felbetalningar
- inköp som inte är relevanta för verksamheten"
- handel med länder med hög risk
- stora momsavdrag i verksamhet med omvänd moms

Om företagets tillgångar och skulder inte redovisas på ett tillfredsställande sätt kan detta tyda på att dessa har tagits upp till felaktiga värden i syfte att dölja brott. Det har visat sig relativt vanligt i brottsutredningar att den tillgångsmassa som svarar mot t.ex. ett aktiebolags registrerade aktiekapital i

verkligheten aldrig har funnits och att bolaget därför borde ha trätt i likvidation redan kort tid efter att bolaget bildats.

4.4 Redovisningskonsultens straffrättsliga ansvar

Företagets redovisning är omgärdad av ett flertal olika brott som den som inte sköter sin redovisning kan riskera att dömas för. Eftersom redovisningskonsulten bistår företaget med dess redovisning och även kan ha ett eget ansvar för redovisningen kan denne riskera att ådra sig ett självständigt straffrättsligt ansvar eller i vart fall ett ansvar för medhjälp om inte viss försiktighet iakttas. De vanligaste brotten som en redovisningskonsult kan riskera att misstänkas för är bokföringsbrott och skattebrott. Dessa beskrivs kort nedan.

4.4.1 Bokföringsbrottet

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

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

Som anges i lagtexten uppställs till att börja med tre olika typer av försummelser som kan föranleda ett ansvar för bokföringsbrott. Det krävs att bokföringsskyldigheten åsidosatts genom att

- bokföring saknas,
- bokföringen är osann, eller
- bokföringen inte går att kontrollera.

Alla åsidosättanden är dock inte straffbara eftersom det i bestämmelsen anges att brott bara föreligger om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd av felet inte *huvudsakligen* kan bedömas. Felet måste alltså vara av viss omfattning för att bokföringsbrott ska föreligga.

I det fall när *bokföring saknas* så är huvudsaksrekvisitet alltid uppfyllt, oavsett om felet beror på att någon bokföring aldrig har upprättats, den har upprättats för sent eller att den inte har bevarats.

Om bokföringen är *osann*, dvs. att den till följd av felaktigheter eller brister inte på ett korrekt sätt speglar den ekonomiska verkligheten, eller om bokföringen *inte går att kontrollera*, t.ex. till följd av att affärshändelser eller bokslutsposter inte är tillräckligt verifierade, behöver huvudsaksrekvisitet inte alltid vara uppfyllt. Här måste man i stället göra en särskild prövning av felens storlek och omfattning.

När det gäller vilka personer som kan drabbas av ett direkt ansvar anges i lagtexten att detta gäller för *den som åsidosätter bokföringsskyldigheten*. Det finns alltså ingen direkt koppling till den som har ansvar för bokföringen, dvs. legala ställföreträdare/firmatecknare, utan straffrättsligt har den som faktiskt har åsidosatt bokföringsskyldigheten ett ansvar. Detta innebär att även personer som rent faktiskt företräder företaget kan dömas för bokföringsbrott och även den eller de som har ansvaret för att sköta företagets bokföring. En redovisningskonsult kan alltså inte bara göra sig skyldig till medhjälp utan även till ett självständigt bokföringsbrott.

För att bokföringsbrott ska föreligga krävs avslutningsvis inte att det sker uppsåtligen, dvs. med vett och vilja, utan även den som av oaktsamhet underlåter att sköta bokföringen kan straffas.

Ett rättsfall på området

Högsta domstolen har i en dom från 2008³ uttalat sig om vilket straffrättsligt ansvar en redovisningskonsult har. Omständigheterna i målet var följande.

Redovisningskonsulten bistod en enskild näringsidkare, som bedrev korvförsäljning från en mobil kiosk, med att upprätta viss bokföring. Näringsidkaren dömdes för att under två år ha åsidosatt sin bokföringsskyldighet genom att dels inte bokföra intäkter på miljonbelopp, dels inte spara alla verifikationer. Som underlag för bokföringen förlitade sig redovisningskonsulten på muntliga uppgifter från näringsidkaren om intäkterna i verksamheten. Vid upprepade tillfällen krävde konsulten att näringsidkaren skulle ge in underlag för den kontanta intäktsbokföringen. Så skedde dock inte.

Den fråga som Högsta domstolen hade att pröva var om redovisningskonsulten genom att upprätta bokföringen, trots de brister som förelåg, hade gjort sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott.

Högsta domstolen konstaterade att redovisningskonsultens uppdrag var begränsat på så sätt att konsulten endast skulle bokföra affärshändelserna i systematisk ordning på det sätt som förutsätts vid en huvudbokföring. Han skulle alltså utföra de rent bokföringstekniska åtgärder som rörelsen gav upphov till med ledning av det underlag som han fick från sin uppdragsgivare. Den grundläggande skyldigheten att verifiera affärshändelserna hade därför inte ingått i hans arbetsuppgifter.

Eftersom felen i bokföringen redan förelegat när redovisningskonsulten fört in dem i huvudboken hade han inte kunnat medverka till något bokföringsbrott eftersom ett medverkansansvar förutsätter att brottet inte redan är fullbordat när man så att säga hjälper till. Något ansvar för att med *dåd* hjälpt till att begå brottet kunde därför inte komma ifråga.

Som tidigare understrukits kan dock ett medverkansansvar även uppkomma om man med *råd* hjälper en person att begå brott. I denna del framhöll Högsta domstolen flera gånger att redovisningskonsulten hade uppmanat näringsidkaren att förbättra underlaget genom en mer tillförlitlig dokumentation och noggrannare noteringar. Det hade alltså inte varit fråga om att redovisningskonsulten okritiskt eller passivt godtagit ofullständiga uppgifter innan de fördes in i huvudboken. Även om redovisningskonsulten fortsatt att biträda näringsidkaren trots att några påtagliga förbättringar inte hade kommit till stånd hade han ändå innehaft uppdraget under en begränsad tid, varför det inte kunde anses att han underförstått hade uppmuntrat näringsidkaren till en fortsatt otillräcklig dokumentation av affärshändelserna eller till att de bristfälliga rutinerna kvarstod. Högsta domstolen frikände därför konsulten.

Slutsatser av domen

Av Högsta domstolens resonemang kan flera slutsatser dras. Inledningsvis är det viktigt att klargöra vilket uppdrag som redovisningskonsulten har. Om uppdraget omfattar att både sköta grund- och huvudbokföring har redovisningskonsulten ett mer långtgående ansvar för att kontrollera riktigheten av de affärshändelser som förs in i bokföringen.

Även om uppdraget varit begränsat till att bara avse att föra huvudbok medför dock detta inte att redovisningskonsulten okritiskt kan godta de affärshändelser som uppdragsgivaren själv fört in i grundboken. I stället måste konsulten i viss mån förhålla sig skeptisk till dessa och kontrollera att underlaget för affärshändelserna är korrekt och godtagbart. Om så inte sker utan ofullständiga uppgifter förs in i huvudboken utan att konsulten påtalar bristerna eller ifrågasätter förhållandena kan han eller hon ådra sig ett medverkansansvar.

Som Högsta domstolen påpekar är det dock inte alltid tillräckligt att konsulten påtalar bristerna för uppdragsgivaren utan denne måste lämna sitt uppdrag om någon påtaglig förbättring inte sker. Anledningen till detta är att uppdragsgivaren annars kan få uppfattningen att redovisningskonsulten

³ NJA 2008 s 697

visserligen gör påpekanden men att han eller hon ändå i slutändan accepterar att redovisningen håller en oacceptabel nivå. Detta kan då tolkas av uppdragsgivaren som att det inte är nödvändigt att förbättra kvalitén på redovisningen, vilket skulle kunna leda till att konsulten gör sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott.

4.4.2 Skattebrott

Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år.

Till skillnad från bokföringsbrottet drabbar ansvar för skattebrott bara den som rent faktiskt lämnar en uppgift eller underlåter att göra så till Skatteverket. Det är alltså den som har eller ska underteckna en deklaration som primärt kan göras straffrättsligt ansvarig. Redovisningskonsulten är i och för sig ofta den som skriver under en deklaration i egenskap av deklarationsombud men om denne inte haft kännedom om några felaktiga uppgifter i deklarationen kan det relativt sällan komma ifråga att en redovisningskonsult misstänks för skattebrott.

I stället är det vanligtvis ett ansvar för medhjälp som kan bli aktuellt för en redovisningskonsult. Så kan t.ex. bli fallet om en redovisningskonsult bistår uppdragsgivaren med att upprätta en årsredovisning och efterföljande inkomstdeklaration om dessa båda byggts på bristande underlag.

I sammanhanget bör noteras att skattebrottslagen innehåller följande straffbestämmelse om försvårande av skattekontroll som knyter nära an till bokföringsbrottet och som inte förutsätter att någon felaktig deklaration lämnats till Skatteverket.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, döms för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

En ytterligare skillnad från skattebrottet är att försvårande av skattekontroll inte kräver uppsåt utan endast grov oaktsamhet. Även för brottet försvårande av skattekontroll kan ett medhjälpansvar komma ifråga. Det skulle då t.ex. kunna röra sig om att redovisningskonsulten okritiskt bokfört affärshändelser utan att kontrollera att det funnits godtagbara verifikat för att bekräfta riktigheten av dessa.

5. Särskilt om penningtvätt

5.1 Penningtvättslagen

Det fjärde penningtvättsdirektivet antogs av Europaparlamentet den 20 maj 2015 och syftade till att ytterligare förstärka ramverket för bekämpning av penningtvätt och finansiering av terrorism. Den största nyheten i direktivet var att uppgifter om verkliga huvudmän också ska lagras i ett centralt register.

Införandet av det fjärde penningtvättsdirektivet skedde genom att lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) trädde i kraft den 1 augusti 2017. Den ersatte lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Samtidigt trädde lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän i kraft. Ett flertal ändringar i penningtvättslagen har även skett efter den 1 augusti 2017.

Lagen syftar till att förhindra att finansiell verksamhet och annan näringsverksamhet utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism. 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 driver, 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). Penningtvättslagen ställer höga krav på förståelse för riskerna för penningtvätt och finansiering av terrorism i den egna verksamheten. En redovisningskonsult måste vidta grundläggande åtgärder för att bedöma risken för penningtvätt och för att ha tillräcklig kundkännedom. Det innebär också att det måste upprättas administrativa funktioner för god kundkontroll samt intern redovisning. Utbildning av relevant personal krävs.

Av 1 kap. 6 § penningtvättslagen framgår bland annat vad som avses med penningtvätt och finansiering av terrorism. Med *penningtvätt* avses sådana åtgärder med avseende på pengar eller annan egendom som härrör från brott eller brottslig verksamhet, som kan dölja egendomens samband med brott eller brottslig verksamhet, kan främja möjligheterna för någon att tillgodogöra sig egendomen eller dess värde, kan främja möjligheterna för någon att undandra sig rättsliga påföljder eller innebär att någon förvärvar, innehar, hävdar rätt till eller brukar egendomen, dvs. åtgärder som typiskt sett kan medföra att en egendoms samband med brott döljs. Med *finansiering av terrorism* avses sådan insamling eller sådant mottagande eller tillhandahållande av pengar eller annan egendom som avses i 6 § terroristbrottslagen (2022:666), dvs. i avsikt att egendomen ska användas eller med vetskap om att den är avsedd att användas 1) för att begå eller på annat sätt medverka till terroristbrott, eller särskilt allvarlig brottslighet, eller 2) av en person som begår eller på annat sätt medverkar till terroristbrott eller särskilt allvarlig brottslighet eller gör sig skyldig till försök, förberedelse eller stämpling till sådana brott, av en terroristorganisation eller en sammanslutning av personer som begår eller på annat sätt medverkar till särskilt allvarlig brottslighet eller gör sig skyldig till försök, förberedelse eller stämpling till särskilt allvarlig brottslighet. För terroristbrott döms den som begår eller försöker begå ett uppsåtligt brott om 1. gärningen allvarligt kan skada ett land eller en mellanstatlig organisation, och 2. gärningen begås i avsikt att injaga allvarlig fruktan hos en befolkning eller en del av en befolkning, otillbörligt tvinga ett offentligt organ eller en mellanstatlig organisation att vidta eller att avstå från att vidta en åtgärd eller allvarligt destabilisera eller förstöra grundläggande politiska, konstitutionella, ekonomiska eller sociala strukturer i ett land eller i en mellanstatlig organisation.

5.2 Skyldigheter enligt penningtvättslagen

Bestämmelserna i penningtvättslagen omfattar bl.a. fysiska och juridiska personer som driver verksamhet som redovisningskonsulter. Lagen gäller endast för verksamhet som är inriktad mot kunder. Intern verksamhet som bedrivs hos redovisningskonsulten faller således utanför rapporteringsskyldigheten, medan förhållanden som berör en kund omfattas av denna skyldighet. Penningtvättslagen ålägger verksamhetsutövare att bl.a. göra vissa kontroller av sina kunder i syfte att på så sätt undvika att deras verksamheter utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism. Omfattningen 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 göra en bedömning av hur de produkter och tjänster som tillhandahålls i verksamheten kan utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism och hur stor risken är för att detta sker (allmän riskbedömning). Vidare ska en verksamhetsutövare bedöma den risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med respektive kundrelation (kundens riskprofil). Kundens riskprofil ska bestämmas med utgångspunkt i den allmänna riskbedömningen och verksamhetsutövarens kännedom om kunden. Verksamhetsutövaren behöver 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, utredning om kunden har en verklig huvudman och kontroll av vederbörandes identitet, om kunden eller kundens verkliga huvudman är en person i politiskt utsatt ställning eller en familjemedlem eller känd medarbetare till en sådan person samt inhämtande av information om affärsförbindelsens syfte och art. Identitetskontroll ska slutföras innan en affärsförbindelse etableras. Med en affärsförbindelse avses att relationen är avsedd att vara under längre tid än som krävs för en enstaka transaktion. En utredning av om kunden har en verklig huvudman ska åtminstone avse sökning i registret över verkliga huvudmän enligt lagen (2017:631) om verkliga huvudmän. Om kunden är en juridisk person eller liknande, t e x en trust, ska utredningen omfatta åtgärder för att förstå kundens ägarförhållanden och kontrollstruktur (utredning av verklig huvudman vidtas inte för aktiebolag vars aktier är noterade på en reglerad marknad).

Skulle redovisningskonsulten även efter vidtagna åtgärder inte ha tillräcklig kännedom om kunden för att kunna hantera risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen får han eller hon inte etablera eller upprätthålla en affärsförbindelse.

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 4 kap. 1 § första stycket penningtvättslagen sägs att en verksamhetsutövare ska övervaka pågående affärsförbindelser och bedöma enstaka transaktioner i syfte att upptäcka transaktioner som avviker från vad verksamhetsutövaren har anledning att räkna med utifrån den kännedom om kunden som verksamhetsutövaren har, de produkter och tjänster som tillhandahålls, de uppgifter som kunden lämnar och övriga omständigheter, eller som utan att vara avvikande kan antas ingå som ett led i penningtvätt eller finansiering av terrorism. Inriktningen och omfattningen av övervakningen ska bestämmas med beaktande av de risker som identifierats i den allmänna riskbedömningen, den risk för penningtvätt och finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen och annan information om tillvägagångssätt för 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 med beaktande av den verksamhet som kunden bedriver. När verksamhetsutövaren urskiljer en transaktion som verkar misstänkt ska en närmare bedömning göras av transaktionen. Kvarstår misstanken därefter ska uppgifter om alla omständigheter som kan tyda på penningtvätt eller finansiering av terrorism utan dröjsmål 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, advokater och andra oberoende jurister samt skatterådgivare är inte skyldiga att lämna uppgifter om vad som anförts trots dem då de försvarar eller företräder en uppdragsgivare i fråga om ett rättsligt förfarande, inklusive rådgivning för att inleda eller undvika ett rättsligt

förfarande. Detsamma gäller information som avser en uppdragsgivare och som de har fått del av i samband med att de bedömer uppdragsgivarens rättsliga situation.

Den som lämnar uppgifter i enlighet med penningtvättslagen anses inte ha obehörigen röjt uppgifterna, om uppgiftslämnaren hade anledning att räkna med att uppgifterna borde lämnas.

Verksamhetsutövaren eller den som är verksam hos verksamhetsutövaren får inte för en kund eller någon utomstående röja att en bedömning utförs, har utförts eller kommer att utföras eller att uppgifter har lämnats till Finanspolisen. Förbudet gäller också för styrelseledamöter när verksamhetsutövaren är en juridisk person.

En verksamhetsutövare ska se till att anställda, uppdragstagare och andra som på liknande grund deltar i verksamheten och som utför arbetsuppgifter av betydelse för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism fortlöpande får relevant utbildning och information för att kunna fullgöra verksamhetsutövarens skyldigheter enligt lagen. Utbildningen ska åtminstone avse relevanta delar av innehållet i gällande regelverk, verksamhetsutövarens allmänna riskbedömning, rutiner och riktlinjer samt information som ska underlätta för ovan nämnda personer att upptäcka misstänkt penningtvätt och finansiering av terrorism.

Misstanke om penningtvätt rapporteras till Finanspolisen via [Fipogoaml.polisen.se](https://fipogoaml.polisen.se). För att kunna rapportera i detta verktyg behöver den som gör rapporten först skapa ett konto genom att registrera sig.

5.3 Penningtvättsbrottet

Sedan 1 juli 2014 har bestämmelserna om straff för penningtvätt placerats i en särskild lag, lag (2014:307) om straff för penningtvättsbrott (penningtvättsbrottslagen), tillsammans med bestämmelser om penningbeslag och förverkande av egendom som varit föremål för penningtvätt.

Penningtvätt kan vara straffbart som bl.a. penningtvättsbrott (3 § penningtvättsbrottslagen) eller näringspenningtvätt (7 § penningtvättsbrottslagen). Bestämmelsen om penningtvättsbrott omfattar även 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. Det är upp till rättstillämpningen att avgöra om en person kan dömas för både förbrottet, exempelvis bedrägeri, och penningtvättsbrott genom självtvätt. Att underlätta möjligheten att omsätta svårömsatt egendom, t.ex. kontanter från koppleri, är också ett penningtvättsbrott (4 § penningtvättsbrottslagen).

En grundförutsättning för att en åtgärd ska betraktas som penningtvättsbrott enligt 3 § penningtvättsbrottslagen är att åtgärden syftar till att dölja pengar eller annan egendom som härrör från brott eller brottslig verksamhet eller till att främja möjligheterna för någon att tillgodogöra sig egendomen eller dess värde. Det finns därmed inget krav på att pengarna eller egendomen ska vara kopplat till ett specifikt angivet brott.

Särskilt om näringspenningtvätt

Näringspenningtvätt skiljer sig från penningtvättsbrott på två sätt. För det första krävs inte något så kallat förbrott, dvs. för näringspenningtvätt finns inget krav på att pengarna som tvättas kan knytas till ett annat brott. För det andra räcker det med ett klandervärt risktagande, alltså något som gör att en transaktion eller hantering av kontanter på något sätt sticker ut från hur pengar normalt hanteras.

6 Exempel

Nedan följer ett antal exempel på situationer som redovisningskonsulten kan träffa på i sitt vardagliga arbete. Vid varje exempel finns en beskrivning av vilka risker som är förknippade med den aktuella situationen och hur redovisningskonsulten normalt bör agera. Exempelen ska dock inte ses som ett absolut facit på så sätt att redovisningskonsulten alltid måste agera på det sätt som anges för att inte bryta mot lag eller mot de etiska regler som gäller för hans eller hennes verksamhet. I stället måste alltid en prövning göras av omständigheterna i varje enskilt fall.

6.1 Eftersläpning av bokföring

Ett företag ligger efter med bokföringen sedan många månader. Därutöver har flera verifikationer försvunnit. Företaget har till slut vänt sig till en redovisningskonsult för att få ordning på bokföringen.

Redovisningskonsulten misstänker ingen svart försäljning eller annan brottslighet utan endast ren okunskap hos företagaren. Skälet till bristerna i bokföring är att uppdragsgivaren har haft för mycket att göra och redovisningskonsulten kan själv konstatera att verksamheten går bra.

Brottsmisstanke

Bokföringsbrott kan misstänkas. I princip föreligger alltid bokföringsbrott om bokföringen inte upprättats löpande.

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

Om redovisningskonsulten inte haft något uppdrag under den tid som bokföringen släpat efter kan denne inte dömas för medhjälp till bokföringsbrott eftersom brottet redan har begåtts när konsulten får sitt uppdrag. Ansvaret för att bokföringen inte tidigare skötts ligger helt och hållet på företagaren. I en sådan situation riskerar alltså inte redovisningskonsulten att drabbas av något straff om han eller hon åtar sig uppdraget. Tvärt om är det önskvärt att redovisningskonsulten åtar sig uppdraget i syfte att kunna avhjälpa bristerna.

Redovisningskonsulten bör dock informera uppdragsgivaren om de lagar och regler som gäller i fråga om bokföringsskyldighet, t.ex. att bokföringen måste skötas löpande. Det är också viktigt att konsulten tillsammans med uppdragsgivaren upprättar administrativa rutiner för att undvika att den löpande bokföringen framöver åsidosätts. Det är också viktigt att konsulten dokumenterar sina kontakter med uppdragsgivaren.

När det gäller de försvunna verifikationerna bör redovisningskonsulten uppmana uppdragsgivaren att se till att posterna blir verifierade genom att kopior av fakturor m.m. tas in från motparter eller att egenhändiga verifikat med tillräckliga uppgifter upprättas.

Om konsulten konstaterar att det inte går att få in samtliga handlingar får tillfälliga bokningar på s.k. observationskonton göras i avvaktan på utredning. Redovisningskonsulten bör också se till att rutiner införs i företaget för att undvika att handlingar försvinner. Man får aldrig bokföra differenser i bokföringen som klumpsummor utan man måste referera till den ursprungliga affärshändelsen för vilket det saknas underlag.

Redovisningskonsultens ansvar regleras i Reko i kapitel 1. Konsultens ansvar, och med tillhörande avsnitt.

Av Reko 740 respektive REX 510 framgår det att:

Affärshändelser som saknar komplett underlag ska registreras på ett OBS-konto. Konsulten ska verka för att saldon på OBS-konton nollställs löpande. Om så inte sker ska uppdraget omprövas.

Användning av OBS-konto

Om underlag till en affärshändelse saknas eller är bristfälligt ska den registreras på ett OBS-konto. Konsulten måste därför efter slutförd registrering kontakta uppdragsgivaren för att utreda vad de transaktioner som förts på OBS-konto avser och göra omföringar till rätt konton.

6.2 Avsaknad av systemdokumentation

Vid Skatteverkets revision av ett företag efterfrågas systemdokumentation/behandlingshistorik till den digitala bokföringen/digitala kassaregistret. Företaget saknar sådan och hänvisar till redovisningskonsulten.

Brottsmisstanke

Bokföringsbrott kan misstänkas.

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

Systemdokumentation behövs för att förstå bokföringssystemets uppbyggnad. Behandlingshistoriken behövs även för att Skatteverket eller en revisor i efterhand ska kunna ta reda på vilka behandlingsregler som har tillämpats på enskilda bokföringsposter (Allmänt råd 9.1–9.17 BFNAR 2013:2 Bokföring).

Det är uppdragsgivaren som har ansvaret för att bevara räkenskapsinformation i minst 7 år. Systemdokumentation och behandlingshistorik utgör en del av räkenskapsinformationen. Det är inte ovanligt att redovisningskonsulten upprättar bokföring i egna system för uppdragsgivarens räkning. Det är även vanligt att redovisningskonsulten och uppdragsgivaren delar system i molnet. Det är därför viktigt att klargöra att redovisningskonsulten ska göra systemdokumentationen och behandlingshistoriken tillgänglig för uppdragsgivare för det fall att redovisningskonsulten använder egna system. Detta bör regleras i uppdragsavtalet.

Redovisningskonsultens ansvar regleras i Reko i kapitel 1 och med tillhörande Reko avsnitt. Konsultens ansvar, och Rex 120 Redovisningskonsultens ansvar.

6.3 Bristande bokföringsunderlag

I handlingarna som uppdragsgivaren överlämnar finns många kostnader och investeringar som uppdragsgivaren vill få bokförda som rörelsekostnader. Verifikationerna består av s.k. "slippar" från ett av de större kontokortsföretagen. Redovisningskonsulten har tidigare påtalat att detta inte utgör fullvärdiga kvitton utan bara ett medgivande om att kontokortsföretaget har rätt att utfärda en faktura på beloppet under efterföljande månad. Uppdragsgivaren har uppgett att flera inköp gjorts i USA och att det är så svårt att få kvitton därför. Vissa kvitton har även "fått fötter". Redovisningskonsulten misstänker att det bakom "slipparna" finns privata inköp.

Brottsmisstanke

De brott som kan misstänkas är bokföringsbrott alternativt försvårande av skattekontroll och eventuellt också skattebrott eller förskingring.

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

Misstankarna om brott är sådana att redovisningskonsulten inte bör bokföra dessa på annat sätt än på ett s.k. observationskonto. Om uppdragsgivaren framhårdar i sina krav om att "slipparna" ska bokföras såsom investeringar eller rörelsekostnader utan att komma med ytterligare underlag som bekräftar dennes uppgifter bör konsulten överväga om han eller hon ska avsäga sig uppdraget.

6.4 Uppdrag i företag där misstanke om skattebrott föreligger

En redovisningskonsult blir tillfrågad om han eller hon kan åta sig redovisningsuppdraget i ett företag. När redovisningskonsulten ber om att få information om företaget, uppger uppdragsgivaren att Skatteverket nyligen har gjort en revision, och att deras tidigare redovisningskonsult avgick när denne fick del av myndighetens promemoria. Redovisningskonsulten, som också får del av promemorian, ser då att uppdragsgivaren mycket väl kan ha gjort sig skyldig till ett skattebrott. Trots detta åtar han sig uppdraget.

Brottsmisstanke

Uppdragsgivarens ställföreträdare misstänks för skattebrott.

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

Redovisningskonsulten har åtagit sig uppdraget med kännedom om innehållet i revisionspromemorian. Redovisningskonsulten har inget ansvar för de omständigheter som har skett tidigare. Denne bör dock försäkra sig om att uppdragsgivaren numera har sådana rutiner att liknande problem inte uppstår i framtiden. Reservation för en beräknad skatteskuld bör också göras i bokföringen. Detta bör göras även om skulden kan anses tvistig.

6.5 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. Redovisningskonsultens analys visar att varulagret är cirka 2 500 000 kronor för högt värderat.

Eget kapital i bolaget uppgår till 150 000 kronor. Balansomslutningen inklusive det felaktiga lagervärdet uppgår till 5 000 000 kronor. Redovisningskonsulten påtalar felaktigheterna, men bolagets ledning vägrar att ändra bokslutet med motiveringen att bokfört lager är korrekt.

Brottsmisstanke

Bokföringsbrott, skattebrott eller svindleri kan misstänkas.

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

När en värdering görs innefattar det alltid någon form av antagande. Man skulle därför kunna säga att ett uppskattat värde på en tillgång aldrig är korrekt. Det kan bara vara mer eller mindre fel. Detta gör i sin tur att felaktiga värderingar är svårbedömda ur straffrättslig synpunkt.

Att en felaktig värdering kan leda till ansvar för bokföringsbrott har slagits fast av Högsta domstolen (NJA 2006 s. 627). I målet som gällde värdet på en fordran underströk domstolen att det måste finnas ett betydande utrymme för den bokföringsskyldige att avgöra vilket belopp som ska tas upp i bokföringen. För att ett värde som grundar sig på en bedömning ska kunna betraktas som en oriktig uppgift bör det därför krävas att bedömningen på ett påtagligt sätt avviker eller bortser från sådana indikationer som är eller borde vara kända för den bokföringsskyldige.

Av Högsta domstolens resonemang kan man dra slutsatsen att utgångspunkten är att den värdering som gjorts av den bokföringsskyldige normalt ska godtas. Det är först om värderingen ligger klart utanför det intervall inom vilket en "normal värdering" skulle ha hamnat som ett ansvar för bokföringsbrott kan bli aktuellt.

Ett bokföringsbrott föreligger dock inte automatiskt bara för att en post värderats till ett felaktigt belopp. I stället krävs det även att felet är så väsentligt att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd av felet inte i huvudsak kan bedömas.

I det nu aktuella fallet innebär detta att den värdering som bolagets ledning gjort av varulagrets värde framstår som uppenbart felaktig. Felet är så betydande att bolagets ställning inte huvudsakligen kan bedömas med ledning av bokföringen, varför bokföringsbrott kan misstänkas om inte värdet på varulagret korrigeras. Om företagsledningen vägrar att ändra värderingen bör redovisningskonsulten överväga att avsäga sig uppdraget. I annat fall kan redovisningskonsulten riskera att göra sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott och skattebrott, om redovisningen även legat till grund för en deklaration.

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

6.6 Osanna fakturor

Under en period har ägaren gjort flera små uttag från företagets bankkonto utan att redovisa några underlag för uttagen. Ägaren uppger 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 också en faktura på 440 000 kr inkl. mervärdesskatt som sägs motsvara de betalningar som gjorts. Differensen förklarar ägaren med att han själv betalat 40 000 kr av sina privata besparingar och att beloppet därför ska bokföras som en inlåning från företagaren själv.

Brottsmisstanke

Bokföringsbrott och skattebrott kan misstänkas.

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

Redovisningskonsultens uppgift är inte att utreda om de uppgifter som företagsledningen lämnar är riktiga eller inte. Detta innebär dock inte att redovisningskonsulten kan acceptera vilka förklaringar som helst. Om de förklaringar som företagsledningen lämnar är så osannolika att det framstår som helt klart att fakturan är oriktig kan redovisningskonsulten göra sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott och skattebrott om denne bokför fakturan.

Om redovisningskonsulten däremot bedömer att han eller hon inte har tillräckliga skäl att ifrågasätta fakturans riktighet så har i vart fall inte den löpande bokföringen varit korrekt, varför företagsledningen kan ha gjort sig skyldigt till bokföringsbrott alternativt försvårande av skattekontroll. Redovisningskonsulten är dock inte ansvarig för medhjälp om inte de aktuella bristerna pågått under en längre tid och att denne under denna period inte haft anledning att ifrågasätta de kontanta uttagen.

Redovisningskonsulten ska inte bokföra oidentifierade klumpsummor för att korrigera differenser i bokföringen om inte en särskild utredning kring detta görs.

6.7 Ej bedömbara verifikationer

En redovisningskonsult har en byggfirma som kund. Kunden har såväl egna anställda som underentreprenörer som anlitas. I samband med ett större byggprojekt med flera adresser inkommer ett flertal kostnadsfakturer på byggnadsarbeten som avviker från vad som är normalt. Underlag till var och när arbetena är utförda saknas. Redovisningskonsulten begär att kunden ska komplettera dessa

uppgifter. Kunden förklarar han inte har fått fler uppgifter från underentreprenören men han vet att arbetena är utförda och att det är vanligt i branschen att fakturorna ser ut så här.

Brottsmisstanke

Bokföringsbrott och skattebrott kan initialt misstänkas

Ej bedömbara verifikationer kan medföra ansvar för bokföringsbrott om huvudsakskriteriet inte är uppfyllt. Det är viktigt att framhålla att praxis baseras på dels att informationen på verifikationerna har varit bristfällig, dels att annan relevant information saknas. Annan relevant information kan t.ex. utgöras av tidsredor och kvitton på materialinköp, vilket kunnat förtydliga fakturatexten. Det kan i sammanhanget också erinras om bokföringslagens krav i 5 kap 7 § om vilka uppgifter en verifikation ska innehålla. Bokföringsnämnden har utvecklat detta i vägledningen BFNAR 2013:2. Av kommentarerna till de allmänna råden avsnitt 5.4-5.6 anges t.ex. att verifikationen ska innehålla uppgift om vad affärshändelsen omfattar som gör det möjligt, för såväl företaget självt som en extern part, att identifiera affärshändelsen och förstå dess innebörd. Man tar som exempel bl.a. att det vid fastighetsreparationer ska framgå av verifikationen vilket arbete som utförts, tex. vilka reparationer som gjorts samt på vilken fastighet.

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

Redovisningskonsulten måste begära att få kompletterande underlag till verifikationerna när så är erforderligt för att de ska uppfylla bokföringslagens krav. Om denne bokför fakturor som inte uppfyller bokföringslagens krav, kan denne riskera att göra sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott om de bristfälliga verifikationerna uppgår till större belopp.

Om redovisningskonsulten inte får tillräckliga uppgifter bör denne bokföra verifikationerna mot ett obs -konto

6.8 Oredlighet mot borgenär

Under redovisningsarbetet konstateras att i samband med att uppdragsgivaren hamnat på obestånd har det sålt patentet som hela uppdragsgivarens verksamhet vilar på. Patentet har sålts för ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet men understiger marknadsvärdet. En av uppdragsgivarens styrelseledamöter är också styrelseledamot i det köpande företaget som har en fordran på uppdragsgivaren. Även ägarkretsen är identisk i de båda företagen.

Brottsmisstanke

Oredlighet mot borgenär kan misstänkas.

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

Genom att sälja företagets huvudsakliga tillgång till underpris har företagsledningen gynnat en borgenär i förhållande till övriga borgenärer eftersom företaget numera är tomt på tillgångar. Ett sådant agerande kan vara olagligt.

Eftersom transaktionen ägt rum ska den bokföras och redovisningskonsulten gör sig inte skyldig till brott genom att göra detta, även om transaktionen senare skulle anses som olaglig.

Redovisningskonsulten ska dock uppmärksamma företagsledningen och informera om tillämpliga lagar och regler om denne misstänker att priset är satt för lågt.

6.9 Krympt omsättning

Ett företag krymper systematiskt sina intäkter. Underlaget till intäkterna är mycket bristfälligt och utgörs huvudsakligen av handskrivna lappar. Trots påpekanden sker inte någon förbättring. Intäkterna

bokförs trots de brister som underlagen har. Skatteverket konstaterar vid en revision att bolaget krympt sin omsättning systematiskt under flera år.

Brottsmisstanke

Bokföringsbrott och skattebrott

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

Av allt att döma har företagsledaren inte sparat de underlag som finns avseende bolagets riktiga intäkter. Genom att upprätta egna underlag, vari intäkterna gjorts mindre än vad de egentligen varit har företagets omsättning minskat. Företagaren har därigenom gjort sig skyldig till både bokföringsbrott och skattebrott.

Vad gäller redovisningskonsultens ansvar kan rent generellt sägas att han eller hon löper en risk att dömas för medhjälp till brotten om de felaktiga underlagen bokförts under en längre period. Detta kräver dock att redovisningskonsulten insett eller borde ha förstått att underlagen var felaktiga och att omsättningen egentligen var högre än vad underlagen utvisade.

Det är viktigt att redovisningskonsulten, så fort han eller hon fattar misstanke om att intäktsredovisningen inte är korrekt dokumenterar sina kontakter med företagsledningen och de svar som inkommer. Om uppgifterna gör att misstanken kvarstår och felaktigheterna inte rättas ska redovisningskonsulten ompröva uppdraget.

6.10 Bristande underlag

Till grund för företagets intäktsredovisning finns bara muntliga uppgifter från företagaren. Trots upprepade påstötningar erhålls inga verifieringar.

Brottsmisstanke

Bokföringsbrott och skattebrott

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

En redovisningskonsult ska inte medverka till att bokföra transaktioner utan korrekta underlag. Om så sker genom att konsulten t.ex. utför grundbokföringen under en inte alltför kort period kan konsulten göra sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott.

I den uppkomna situationen ska därför redovisningskonsulten genast påtala för företagaren att verifieringarna inte är godtagbara och även bistå uppdragsgivaren med att ta fram rutiner för att åtgärda bristerna. Om inga påtagliga förbättringar sker, trots påpekandet, ska redovisningskonsulten upprätta rapport om väsentliga händelser och om det inte resulterar i tillfredsställande svar ska denne ompröva uppdraget.

6.11 Privata inköp

Av de verifieringar som inkommer från uppdragsgivaren framgår att en företagare gjort en rad privata inköp genom aktiebolaget. Företagaren förklarar att han just nu har lite dåligt med pengar och tagit pengar från företagets kontantkassa för att göra inköpen men att han tror att han snart kan betala tillbaka.

Brottsmisstanke

Brott mot aktiebolagslagens låneförbud alternativt trolöshet mot huvudman.

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

Aktiebolagslagen innehåller ett strängt förbud mot att företagare tar pengar från ett aktiebolags kassa för att betala privata omkostnader. Om lån ändå sker kan företagaren dömas till böter eller fängelse i upp till ett år. Den skuld som företagaren har till bolaget måste därför omedelbart regleras.

Genom att låta bolaget betala för varor som inte ska användas i bolaget har företagaren dessutom överträtt den rätt han har att företräda bolaget och han också orsakat bolaget en skada (kassan har minskat och företaget har inte fått några motsvarande tillgångar). Detta kan medföra att ett ansvar för trolöshet mot huvudman kan komma ifråga.

De transaktioner som skett måste naturligtvis bokföras samtidigt men motsvarande fordran på företagaren tas in i bokföringen. Redovisningskonsulten måste dock påpeka att agerandet är olagligt och att det inte får upprepas. Redovisningskonsulten ska även underrätta företagsledningen om de regler som gäller, vilket görs i en särskild rapport "rapport om väsentliga händelser". I samband med detta ska redovisningskonsulten även ompröva uppdraget och överväga att lämna uppdraget.

6.12 Penningtvättsbrott/Näringspenningtvätt

Under uppdraget för en uppdragsgivares räkning upptäcker redovisningskonsulten att uppdragsgivarens transaktionsmönster har förändrats sedan affärsförbindelsen etablerades. Plötsligt ökar frekvens och värdet av transaktioner med en viss motpart utan att någon rimlig förklaring ges. Även köp och försäljning av investeringar utan någon uppbar anledning har noterats. Det kan också vara så att insättningar görs på ett konto och återbetalas till samma eller annat konto innan affärshändelsen har fullbordats.

Brottsmisstanke

Penningtvätt eller näringspenningtvätt.

Redovisningskonsultens ansvar och åtgärder

Redovisningskonsulten måste ha ett riskbaserat förhållningssätt och följa Reko respektive Rex. Framför allt ska konsulten vara medveten om sitt ansvar enligt penningtvättslagen att rapportera till Finanspolisen för det fall han eller hon har skäl att misstänka penningtvätt. Ovan nämnda scenario är typiska tecken på att någon form av penningtvätt kan föreligga. Redovisningskonsulten måste naturligtvis först fråga företrädaren vad som ligger bakom transaktionerna. Om undvikande svar eller inga svar alls erhålls och konsulten inte kan erhålla några externa dokument som visar att avvikelserna har en naturlig förklaring bör redovisningskonsulten överväga att rapportera sina misstankor till Finanspolisen. Någon kommunikation om att en rapport har gjorts får inte göras till företrädaren för bolaget. Redovisningskonsulten bör också överväga att avgå från sitt uppdrag.

Du kan läsa mer om varningssignaler för penningtvätt på samordningsfunktionen mot penningtvätt och finansiering av terrorisms hemsida som finns på Polisens web ([Länk](#)) (Information till redovisningskonsulter och skatterådgivare om penningtvätt och finansiering av terrorism.)

7. Ekobrottsmyndighetens ansvarsområde

Ekobrottsmyndigheten består av ett huvudkontor samt kammare och polisoperativa enheter. Myndigheten leds av en generaldirektör. Huvudkontoret finns i Stockholm. Den operativa verksamheten bedrivs vid elva åklagarkammare och 6 polisoperativa enheter. Åklagarkamrarna 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 ca 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 underrättelseverksamhet.

Ekobrottsmyndighetens huvuduppgift är att handlägga ärenden som avser olika brott mot borgenärer, t.ex. bokföringsbrott och oredlighet mot borgenärer samt brott mot skattebrottslagen.

Myndighetens uppgift omfattar också andra ärenden vars handläggning annars ställer särskilda krav på kännedom om finansiella förhållanden, näringslivsförhållanden, skatterätt eller liknande. Ärenden som också handläggs omfattar följande områden

- 9 kap. 1–3 §§ brottsbalken om gärningen rör EU:s finansiella intressen och 9 kap. 3 a § brottsbalken. (fordringsbedrägeri).
- Ärenden som avser lagen (2005:377) om straff för marknadsmissbruk vid handel med finansiella instrument.
- Ärenden som avser lagen (2013:385) om ingripande mot marknadsmissbruk vid handel med grossistenergiprodukter.
- Vissa ärenden som avser lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott.
- 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.

8. Var finns Ekobrottsmyndigheten?

Ärenden som avser ekonomiska brott som redogjorts för enligt ovan ska anmälas till följande kontor.

Stockholms Län och Gotland

Ekobrottsmyndigheten i Stockholm
Box 820 101 36 Stockholm.

Uppsala län, Västmanlands län och Gävleborgs län

Ekobrottsmyndigheten i Uppsala
Box 898
751 08 Uppsala

Skåne län, Kronobergs län, Kalmar län och Blekinge län

Ekobrottsmyndigheten i Malmö
Box 342
201 23 Malmö

Västra Götalands län, Hallands län

Ekobrottsmyndigheten i Göteborg
Box 431
401 26 Göteborg

Östergötland, Södermanland, Jönköpings län, Örebro län, Värmland och Dalarna

Ekobrottsmyndigheten i Linköping

Box 432
581 04 Linköping

Jämtland län, Västernorrlands län, Västerbottens län och Norrbottens län

Ekobrottsmyndigheten i Umeå
Box 3198
903 04 Umeå

9. Källor

8.1 Litteratur

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

Bokföringsbrott och bokföringslagen Norstedts juridik Fagher, Göransson, femte upplagan 2021

Holmquist & Liljemark, Skatt och skattebrott, Nordstedts juridik, fjärde upplagan 2023

Holmquist Liljemark, Brotten i näringsverksamhet, Norstedts juridik, Sjätte upplagan 2024