



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen
Redovisning och finansiering

BOKFÖRINGSBROTT

- ett resultat av okunskap?

Kandidatuppsats i företagsekonomi
Redovisning och Finansiering

Höstterminen 2003

Handledare: Pär Falkman

Författare: Lisa Andersson 781025
Samuel Ling 790709

Förord

Författarna vill rikta ett varmt tack till Sigurd Elofsson, Ekobrottsmyndigheten Stockholm, och Kennert Lundgren, Ekobrottsmyndigheten Göteborg. Tack för intressanta intervjuer och ett vänligt bemötande. Författarna vill även tacka Tingsrätten i Göteborg, avdelning 4:a, för ett hjälpsamt bemötande. Vidare vill författarna även rikta ett tack till sin handledare Pär Falkman som bidragit med råd och idéer.

Göteborg den 9 januari 2004-01-09

Lisa Andersson

*Burggrevegatan 15/713
411 03 GÖTEBORG
031-802055
lisandersson@hotmail.com*

Samuel Ling

*Kristinehöjdsgatan 10
412 82 GÖTEBORG
031-204746
samuel.ling@telia.com*

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Redovisning och Finansiering, Kandidatuppsats, Ht 2003

Författare: : Lisa Andersson och Samuel Ling

Handledare: Pär Falkman

Titel: Bokföringsbrott - ett resultat av okunskap?

Bakgrund och problemdiskussion: Bokföringsbrott är det vanligaste registrerade ekonomiska brottet i Sverige. Eftersom bokföringsbrottet är starkt knutet till redovisningskunskaper är det intressant att undersöka om det finns en koppling mellan okunskap och bokföringsbrott. Det kan tänkas att flertalet bokföringsbrott som begås idag beror till stor del på att näringsidkare eller företrädare för verksamheter i näringslivet är okunniga inom ämnesområdet redovisning och därför inte har en tillräcklig förståelse över deras ansvar gentemot bokföringslagen.

Syfte: Uppsatsen ämnar förklara och beskriva avkunnade domar gällande bokföringsbrott samt att med stöd av intervjuexpertis komplettera författarnas förståelse av rättsfallen. Detta för att möjliggöra en analys som skall klargöra huruvida näringsidkare och företrädare för verksamheter i näringslivet har tillräcklig kunskap inom ämnesområdet redovisning samt har förståelse över deras ansvar gentemot bokföringslagen.

Avgränsningar: Författarna kommer endast att fokusera på bokföringsbrott eftersom detta brott är starkt förankrat till redovisningskunskaper. Vidare kommer tjugo stycken rättsfall att beskrivas och förklaras vilka alla är lagförda i Göteborgs Tingsrätt under året 2003.

Metod: Författarna har valt att utgå från en explorativ undersökning som sedan övergår till en deskriptiv fas. Vårt vetenskapliga tillvägagångssätt är kvalitativt då beskrivningar och förklaringar av rättsfall samt djupintervjuer ligger till grund för uppsatsens resultat. Resultatet av empirin har utvärderats i analysen med utgångspunkt i uppsatsens teoretiska referensram.

Resultat och slutsatser: Författarnas slutsatser är att flertalet av de bokföringsbrott som begås idag beror med stor sannolikhet på att gärningsmännen inte har en tillräcklig förståelse för innebörden av bokföringsskyldigheten. De flesta bokföringsbrott är enkla i sin natur och vanligast är att gärningsmannen har en felaktig bild av vad bokföringsskyldigheten innebär samt vem den omfattar.

Förslag till fortsatt forskning: Det är intressant att studera vilka underliggande orsaker som har bidragit till en bristande förståelse för innebörden av bokföringsskyldigheten. Det skulle också vara intressant att undersöka kontrollorganens tillvägagångssätt för att upptäcka bokföringsbrott. Ytterligare ett exempel på ett intressant ämne kan vara att undersöka om huvudsakskriteriet missgynnar mindre företag. Vidare skulle det även vara intressant att undersöka om mindre företag skulle gynnas av bokföringslättnader av de bokföringskrav som återfinns i bokföringslagen.

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	2
1.3 SYFTE.....	2
1.4 AVGRÄNSNINGAR	3
1.5 CENTRALA BEGREPP	3
1.6 DISPOSITION.....	4
2 METOD	6
2.1 OLIKA TYPER AV UNDERSÖKNINGAR	6
2.2 FORSKNINGSMETOD.....	7
2.3 DATAINSAMLING	7
2.3.1 Studera rättsfall och intervju effekter	8
2.3.2 Val av rättsfall och intervju personer	8
2.5 TROVÄRDIGHET	9
2.6 METOD- OCH KÄLLKRITIK	10
3 TEORETISK REFERENS RAM	12
3.1 BOKFÖRINGSLAGEN OCH HUVUDSAKSKRITERIET	12
3.1.1 Bokföringslagen i huvuddrag.....	12
3.1.2 Sambandet bokföringsbrott, bokföringslagen (1999:1078) och huvudsakskriteriet	15
3.2 BOKFÖRING OCH STRAFFANSVAR	17
3.2.1 Redovisningsteori och bokföringskunskaper.....	17
3.2.2 Bokföringsskyldigas ansvar gentemot bokföringslagen (1999:1078).....	18
3.2.3 Revisorns roll.....	20
3.3 EKONOMISK BROTTSLIGHET	21
4 EMPIRI	25
4.1 RÄTTSFALL.....	25
4.2 RESPONDENTERNA	29
5 ANALYS	35
5.1 BOKFÖRINGSLAGEN OCH HUVUDSAKSKRITERIET	35
5.2 BOKFÖRING OCH STRAFFANSVAR	35
6 SLUTSATSER	39
6.1 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	40
7 KÄLLFÖRTECKNING	41
7.1 BÖCKER.....	41
7.2 LAGAR OCH FÖRARBETEN.....	42
7.3 ARTIKLAR.....	42
7.4 INTERNET	42
7.5 ÖVRIG MEDIA	42
7.6 RÄTTSFALL.....	42
7.7 INTERVJUER.....	43

BILAGOR

BILAGA 1: RÄTTSFALLSGUIDE

BILAGA 2: INTERVJUGUIDE

1 Inledning

Kapitlet inleds med en bakgrundsbeskrivning samt en problemdiskussion. I kapitlet beskrivs även uppsatsens syfte, de avgränsningar som författarna valt att göra samt centrala begrepp som är väsentliga för förståelsen av uppsatsens innehåll. Avslutningsvis presenteras en disposition för uppsatsens fortsatta upplägg.

1.1 Bakgrund

Ekonomisk brottslighet är inte ett brott som kan återfinnas i någon paragraf i lagboken utan är ett kriminologiskt samlingsbegrepp som brukar definieras som vinningsbrott inom näringslivet. I Sverige handlar ekonomisk brottslighet i praktiken om skattebrott, bokföringsbrott och brott mot borgenärer vilka är de brott som svarar för de stora volymerna anmälda och lagförda brott. Under senare år har även insiderbrott och mutbrott uppmärksammats, främst i media. Antalet lagförda brott i Sverige av dessa slag är relativt få men kommer med all sannolikhet att i framtiden kräva större resurser för att kunna bekämpas (Ekobrott 2002).

Riksdagens revisorer konstaterade redan i början av 1990-talet att tidsfördröjningarna av ekobrottsutredningar var alltför långa och att flertalet ekonomiska brott aldrig utreddes innan de preskriberades. Detta ledde till att ekobrottsmyndigheten startade sin verksamhet den 1 januari 1998. Det var en åtgärd som skulle innebära en kraftig förstärkning av samhällets insatser mot den ekonomiska brottsligheten (BRÅ-rapport 2000:10). Ekobrottsmyndighetens primära uppgift är att bekämpa ekonomisk brottslighet både operativt på fältet men även att vara en strategisk stabsresurs till stadsmakterna (www.ekobrottsmyndigheten.se). Lars Korsell, verksamjurist vid Brottsförebyggande rådet är kritisk till ekobrottsbekämpningen idag och menar att det i grunden inte mycket som har förändrats de senaste decennierna. Det handlar fortfarande enbart om att utreda de brott som upptäcks av skattemyndigheten, kronofogden eller konkursförvaltarna (Social Politik 2003:1, a).

Den mest aktuella och intensiva diskussionen i media har under den tid författarna arbetat med uppsatsen varit redovisningsskandalen kring Skandia. Kan det vara så att denna skandal bara är toppen av ett isberg av dold ekonomisk brottslighet inom näringslivet som råkat läcka ut i media och att näringslivet är besudlat med dålig moral och kreativ revision? Den ekonomiska brottslighetens offer är ofta väldigt diffusa (Korsell 2002), i Skandias fall cirka 1,3 miljoner pensionssparare. Detta leder till att väldigt få anmälningar om ekonomisk brottslighet inkommer. Det finns enligt Lars Korsell stor anledning att misstänka att mörkertalet är stort vad gäller grova ekonomiska brott och att dagens kontrollorgan inte är utformade att upptäcka dem. Att de grova ekonomiska brotten i flertalet fall upptäcks av journalister är ett tecken på att något är fel i arbetet med att bekämpa ekonomisk brottslighet (Sveriges television, Rapport 20031205).

1.2 Problemdiskussion

Bokföringsbrott är det vanligaste registrerade ekonomiska brottet i Sverige. Detta behöver inte betyda att bokföringsbrottet är det grävsta eller mest förekommande ekonomiska brottet i praktiken utan kan vara ett resultat av kontrollorganens insatser. Det är viktigt att undersöka närmre vad som ligger bakom bokföringsbrott eftersom detta brott är det mest frekvent förekommande lagförda ekonomiska brottet i Sverige.

Enligt 11 kapitlet 5 § brottsbalken, skall den dömas för bokföringsbrott som uppsåtliga eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten. Det straffrättsliga området för bokföringsbrott begränsas dock genom huvudsakskriteriet. Om det trots fel eller brist är möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen föreligger inte något straffrättsligt ansvar för bokföringsbrott (Dahlqvist & Elofsson 2002).

Redovisningen idag är utformad på ett sådant sätt att den ger utrymme för viss handlingsfrihet och egna tolkningar. En felaktig redovisning kan dock ge upphov till ett brott som kan leda till straffrättsliga åtgärder. Det finns idag inte några speciella kunskapskrav inom ämnet redovisning för att få starta eller driva en näringsverksamhet. Detta innebär att det finns en risk att bokföringsbrott begås utan att man är medveten om det, på grund av okunskap och därav överskrider huvudsakskriteriet. Detta sker genom att bokföring saknas helt, bokföringen är osann, eller att bokföringen inte går att kontrollera (Dahlqvist & Elofsson 2002).

Eftersom bokföringsbrottet är starkt knutet till redovisningskunskaper är det intressant att undersöka om det finns en koppling mellan okunskap och bokföringsbrott. Det kan tänkas att flertalet bokföringsbrott som begås idag beror till stor del på att näringsidkare eller företrädare för verksamheter i näringslivet är okunniga inom ämnesområdet redovisning och därför inte har en tillräcklig förståelse över deras ansvar gentemot bokföringsskyldigheten.

Problemfråga:

Beror flertalet bokföringsbrott på att näringsidkare eller företrädare för verksamheter i näringslivet är okunniga inom ämnet redovisning och därför inte har en tillräcklig förståelse för deras ansvar gentemot bokföringslagen?

1.3 Syfte

Uppsatsen ämnar förklara och beskriva avkunnade domar gällande bokföringsbrott samt att med stöd av intervjuexpertis komplettera författarnas förståelse av rättsfallen och bokföringsbrott. Detta för att möjliggöra en analys som skall klargöra huruvida näringsidkare och företrädare för verksamheter i näringslivet har tillräcklig kunskap inom ämnesområdet redovisning samt har förståelse över deras ansvar gentemot bokföringslagen.

1.4 Avgränsningar

Det finns flera olika slags ekonomiska brott. Författarna kommer endast att fokusera på bokföringsbrott eftersom detta brott är starkt förankrat till redovisningskunskaper. Vidare kommer författarna att beskriva och förklara tjugo stycken rättsfall vilka alla är lagförda i Göteborgs Tingsrätt under året 2003. Författarna har inte tagit hänsyn till om eventuella överklaganden har skett.

1.5 Centrala Begrepp

Författarna kommer att använda sig av vissa begrepp och förkortningar i uppsatsen. För att underlätta för läsaren presenteras här några centrala begrepp och förklaringar.

Internkontroll:

Varje arbetsgivare skall regelbundet genomföra internkontroll av verksamheten. Det innebär att systematiskt planera, genomföra och följa verksamheten så att de lagkrav som finns kring verksamheten följs.

Konkurs:

En rättslig konsekvens av att inte i rätt tid kunna betala sina förfallna skulder och att denna oförmåga inte endast är tillfällig (obestånd). Lagen gäller både fysiska personer och juridiska personer.

Revisor:

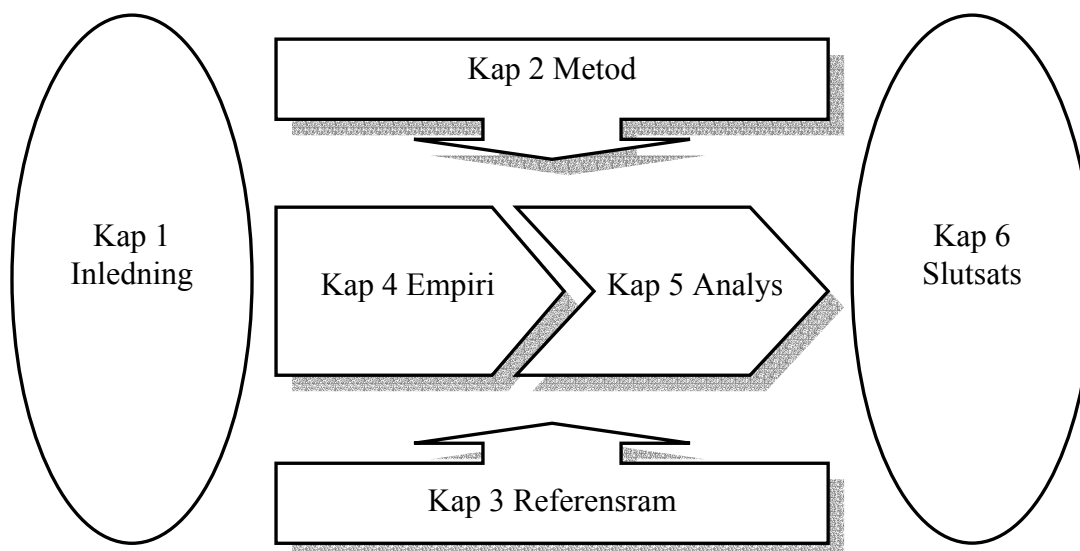
Revisor som uppfyller bestämda krav på utbildning, yrkesverksamhet samt lämplighet och har klarat prov för godkänd- eller auktoriserad revisor.

Taxeringsrevision:

Skattemyndighetens beslut om att kontrollera deklarations- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt i en näringsverksamhet.

ABL:	Aktiebolagslagen (1975:1385)
BFL:	Bokföringslagen (1999:1078)
BrB:	Brottsbalken (1962:700)
ÅRL:	Årsredovisningslagen (1995:1554)
EBM:	Ekobrottsmyndigheten
FAR:	Föreningen Auktoriserade Revisorer
SRS:	Revisorssamfundet
BRÅ:	Brottsförebyggande rådet

1.6 Disposition



Figur 1.1 Uppsatsens disposition

Kapitel 1 Inledning:

Kapitlet inleds med uppsatsens bakgrund samt en problemdiskussion. Därefter presenteras uppsatsens syfte och avgränsningar. Kapitlet avslutas med en förklaring av centrala begrepp samt författarnas förförståelse.

Kapitel 2 Metod:

I detta kapitel beskriver författarna undersökningens tillvägagångssätt. Kapitlet inleds med en redogörelse för uppsatsens undersökningsmetod. Därefter beskrivs författarnas val av forskningsmetod samt tillvägagångssätt för att samla in information. I slutet av kapitlet beskriver författarna hur de agerat för att säkerställa att uppsatsen är trovärdig.

Kapitel 3 Teoretisk referensram:

I detta kapitel presenteras undersökningens teoretiska referensram. Kapitlet är indelat i tre avsnitt: bokföringslagen och huvudsakskriteriet, kunskap och ansvar samt ekonomisk brottslighet.

Kapitel 4 Empiri:

I empirikapitlet presenteras resultatet av författarnas undersökning. I undersökningen har tjugo rättsfall granskats samt två representanter från Ekobrottsmyndigheten intervjuats.

Kapitel 5 Analys:

I kapitlet analyseras empirin med utgångspunkt i undersökningens teoretiska referensram.

Kapitel 6 Slutsats:

I kapitel presenteras författarnas slutsatser samt förslag på fortsatt forskning.

2 Metod

Metodens syfte är att klargöra författarnas undersökningsprocess. För att metoden skall kunna användas i ett samhällsvetenskapligt forsknings- och utvecklingsarbete krävs det att ett antal grundkrav uppfylls. Ett viktigt krav är att det som undersöks överensstämmer med verkligheten. Resultatet som undersökningen leder fram till skall presenteras på ett sådant sätt att andra kan granska och kontrollera hållbarheten. Resultatet skall även leda till ny kunskap och medvetenhet för att möjliggöra studier i ett fortsatt forsknings- och utvecklingsarbete och till en ökad förståelse (Holme & Solvang 1997).

2.1 Olika typer av undersökningar

Det flesta undersökningar kan klassificeras utifrån hur mycket forskaren vet om ett visst problemområde innan undersökningen startar. Det finns tre olika typer av undersökningar; explorativa, deskriptiva och hypotesprövande (Patel & Davidson 1994).

Om författaren har bristande kunskapar inom problemområde kommer undersökningen att vara *explorativ*. Det främsta syftet med explorativa undersökningar är att inhämta så mycket kunskap som möjligt om ett bestämt problemområde. Denna typ av undersökning syftar till att nå kunskap som kan ligga till grund för vidare studier varpå idériedom och kreativitet är viktiga inslag. Vid explorativa undersökningar används ofta flera olika tekniker för att samla information (Patel & Davidson 1994).

När det redan finns en viss mängd kunskap inom problemområdet kommer undersökningen att vara *deskriptiv*. Vid en deskriptiv undersökning begränsar forskaren sig till att endast undersöka den händelse som är av intresse. Beskrivningen skall vara detaljerad och grundlig. Vid deskriptiva undersökningar används ofta enbart en teknik för att samla information (Patel & Davidson 1994).

Hypotesprövande undersökning används inom de problemområden där kunskapsmängden är relativt omfattande och att det från teorin kan härleda antaganden om förhållanden i verkligheten. Sådana antaganden kallas hypoteser och uttrycker samband. För att pröva hypoteser måste undersökningen planeras så att den så mycket som möjligt undanröjer risken att något annat än det som uttrycks i hypotesen påverkar resultatet. Någon form av teknik används så att den insamlade informationen blir så exakt som möjligt (Patel & Davidson 1994).

Dessa tre nämnda slag av undersökningar genomförs för det mesta som separata undersökningar. Inom större projekt kan två eller alla tre varianterna förekomma. Om flera undersökningsmetoder används är den första fasen en explorativ studie som sedan övergår till en deskriptiv eller hypotesprövande fas (Patel & Davidson 1994).

Författarna kommer att inleda uppsatsen med en explorativ studie för att införskaffa information och kunskap samt för att öka förståelsen inför problemområdet. Undersökningen kommer sedan att övergå i en deskriptiv fas i vilken författarna ämnar beskriva och förklara rättsfallen samt komplettera med intervjuexpertis. Studien skall ge

ett underlag för att möjliggöra en analys om huruvida näringsidkare och företrädare för verksamheter i näringslivet som begått bokföringsbrott har en tillräcklig kunskap inom ämnesområdet redovisning samt har en tillräcklig förståelse över deras ansvar gentemot bokföringslagen (1999:1078).

2.2 Forskningsmetod

Det finns två olika metoder att använda vid bearbetning och analys av den insamlade informationen, kvantitativ respektive kvalitativ metod. Avgörande för vilken metod som bör användas i forskningen är hur undersökningsproblemet är formulerat (Patel & Davidson 1994).

Med *kvantitativ metod* menas sådan forskning som använder sig av statistiska bearbetnings- och analysmetoder. Om intresset är att få svar på frågor av typen ”Var? Hur? Vilka är skillnaderna? Vilka relationer?” så bör en kvantitativ forskningsmetod användas (Patel & Davidson 1994).

Med *kvalitativ metod* menas sådan forskning som använder sig av verbala analysmetoder. Om problemet handlar om att tolka och förstå människors upplevelser eller om vi vill ha svar på frågor som ”vad är detta? Vilka är de underliggande mönstren?” Så bör en kvalitativ forskningsmetod användas (Patel & Davidson 1994). Syftet med den kvalitativa metoden är att öka informationsvärdet och skapa en grund för djupare och mer fullständiga uppfattningar kring ämnet författarna valt att studera (Holme & Solvang 1997).

För att skapa ett utrymme för en analys om i vilken utsträckning näringsidkare och företagsledare i verksamheter i näringslivet som har begått bokföringsbrott har en tillräcklig förståelse över sitt ansvar gentemot bokföringslagen har författarna valt att samla in det empiriska materialet genom att beskriva och förklara tjugo stycken rättsfall utifrån åtta frågor samt genomföra två muntliga intervjuer. Syftet med att studera rättsfallen och genomföra intervjuerna är att samla in mjukdata och författarna har således inte för avsikt att behandla informationen statistiskt. Författarna har därför valt att använda den kvalitativa metoden.

2.3 Datainsamling

Vid datainsamling finns det två tekniker att tillämpa, primär respektive sekundär datainsamling. Forskaren kan välja att använda en eller kombinera de två teknikerna (Arbnor & Bjerke 1994).

Primärdata är ny data vilken uppkommer genom undersökningar som genomförs av forskaren själv. Detta sker exempelvis genom intervjuer med personer som har efterfrågad kunskap och erfarenhet inom uppsatsens problemområde (Patel & Davidson 1994).

Sekundärdata är redan existerande data som insamlats av någon annan och vid ett tidigare tillfälle. Vid användandet av sekundärdata är det viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt till informationen eftersom den eventuellt insamlats för ett annat syfte.

Det innebär exempelvis att vara medveten om av vem, när samt under vilka omständigheter informationen tillkom (Patel & Davidson 1994).

Primärdata i uppsatsen har införskaffats genom att studera tjugo rättsfall samt intervju två utvalda personer vilka har den efterfrågade kunskap och erfarenhet gällande uppsatsens problemområde.

2.3.1 Studera rättsfall och intervju effekter

Det finns alltid risk för att författarnas studie av rättsfallen utmynnar i en tolkning som inte representerar verkligheten. För att minimera detta har författarna på förhand utformat en guide av frågor vilka skall besvaras genom att beskriva och förklara rättsfallen (bilaga 1). Författarna har även deltagit vid en rättegångsförhandling gällande ett bokföringsbrott för att öka förståelsen av rättsfallens utformning samt att öka författarnas möjlighet att tolka rättsfallen på ett korrekt sätt.

Intervjuerna har genomförts på ett sådant sätt att respondenterna tillåtits att utveckla sina svar. Intervjuguiden utgör endast en ram för diskussion mellan författarna och respondenterna (bilaga 2). Ramen behöver nödvändigtvis inte följas till punkt och pricka men det är viktigt att intervjun täcker de områden som intervjuguiden innehåller. Författarna vill att de synpunkter som kommer fram är ett resultat av undersökningspersonernas egna uppfattningar. Därför bör dessa i största möjliga utsträckning själva få styra utvecklingen av intervjun (Holme & Solvang 1997). De svar som erhållits från respondenterna har sammanställas under rättsfallsguidens frågor.

Rättsfallsguiden ligger till grund för sammanställandet av det empiriska resultatet från både rättsfallen samt intervjuerna. De frågor som rättsfallsguiden berör är följande;

- Vilken fördelning av respektive associationsform samt storlek på näringsverksamheten förekommer vid bokföringsbrott?
- Vem är den typiska gärningsmannen som döms för ett bokföringsbrott?
- Vilka omständigheter har påverkat bokföringens fullständighet?
- Hur har bokföringsbrottet begåtts med hänsyn till huvudsakskriteriet?
- Grundas bokföringsbrotten i ett uppsåt eller av oaktsamhet?
- Föreligger det en medvetenhet om att bokföring skall upprättas?
- Är den som är ansvarig för att bokföringsskyldigheten fullgörs medveten om sitt ansvar gentemot bokföringslagen?
- Hur har bokföringsbrotten uppdagats?

2.3.2 Val av rättsfall och intervju personer

Rättsfallen som är en del av empirin i uppsatsen är hämtade från Göteborgs Tingsrätt. Det rör sig enbart om rättsfall där fokus är bokföringsbrott. Rättsfallen är numrerade:

1. Mål nr B 10310-02 Dom: 2003-01-27
2. Mål nr B 4662-02 Dom: 2003-01-31
3. Mål nr B 3482-02 Dom: 2003-02-19
4. Mål nr B 11034-02 Dom: 2003-02-19
5. Mål nr B 2001-01 Dom: 2003-02-21
6. Mål nr B 1036-03 Dom: 2003-03-06

- | | |
|-----------------------|-----------------|
| 7. Mål nr B 4503-02 | Dom: 2003-03-06 |
| 8. Mål nr B 9850-02 | Dom: 2003-03-12 |
| 9. Mål nr B 10212-01 | Dom: 2003-04-07 |
| 10. Mål nr B 8510-02 | Dom: 2003-04-16 |
| 11. Mål nr B 11647-02 | Dom: 2003-04-24 |
| 12. Mål nr B 13456-02 | Dom: 2003-04-30 |
| 13. Mål nr B 3870-03 | Dom: 2003-09-19 |
| 14. Mål nr B 13322-02 | Dom: 2003-10-13 |
| 15. Mål nr B 6381-03 | Dom: 2003-10-17 |
| 16. Mål nr B 4524-03 | Dom: 2003-10-20 |
| 17. Mål nr B 3539-03 | Dom: 2003-10-27 |
| 18. Mål nr B 4317-03 | Dom: 2003-11-03 |
| 19. Mål nr B 11771-02 | Dom: 2003-11-24 |

Författarna har även valt att intervjua två representanter från Ekobrottsmyndigheten. Innan intervjuerna genomfördes har författarna varit i kontakt med respondenterna för att försäkra sig om att de besitter sådan kunskap som är relevant för uppsatsens problemfråga. Respondenterna är följande:

1. Sigurd Elofsson, eko-revisor vid Ekobrottsmyndigheten, staben, i Stockholm. Sigurd är insatt i frågor kring bokföringslagen och bokföringsbrott. Han arbetar med metodutveckling samt är utbildningsansvarig för bokföringsbrott på Ekobrottsmyndigheten.
2. Kennert Lundgren, kammaråklagare vid Ekobrottsmyndigheten västra avdelningen i Göteborg. Kennert är en utav de åklagare som varit aktiv vid stämningsansökningar gällande ekonomiska brott knutna till bokföringsbrott.

Insamlandet av sekundärdata har gjorts via litteratur, Internet, tidskrifter samt de lagar, propositioner och statens offentliga utredningar, SOU, som berör bokföringen. Dessa sekundärkällor ligger till grund för uppsatsens teoretiska referensram.

2.5 Trovärdighet

Det är viktigt att kunna fastställa att den metod som används för att samla in information undersöker det forskaren ämnar undersöka, det vill säga har god validitet, samt att det görs på ett tillförlitligt sätt, vilket vill säga god reliabilitet. Fullständig reliabilitet är en förutsättning för fullständig validitet (Patel & Davidson 1994).

Validitet behandlar frågan om i vilken utsträckning studiens resultat stämmer överens med verkligheten samt att forskaren lyckas mäta det som ämnas mäta (Eriksson & Wiedersheim-Paul 2001).

Reliabilitet mäter i vilken grad undersökningen är fri från slumpmässiga fel, det vill säga med vilken sannolikhet undersökningen skulle ge samma resultat vid en upprepning (Eriksson & Wiedersheim-Paul 2001).

Generaliserbarhet innebär att undersökningen ämnar maximera överensstämmelsen mellan forskningsfallet och det vidare skeendet i samhället. Generaliserbarheten beror på i vilken mån resultaten från en undersökning kan ge vägledning för vad som kommer att hända i en annan situation (Kvale 1997).

För att nå en hög validitet har författarna valt att använda sig av flera informationskällor; tjugo rättsfall samt två intervjuer. Genom detta tillvägagångssätt kan svaren jämföras vilket medför att författarna kan bedöma huruvida resultaten speglar verkligheten. Innan rättsfallen utförligt studerades och intervjuerna genomfördes utformade författarna rättsfallsguiden (se bilaga 1) utifrån uppsatsens teoretiska referensram för att säkerställa att resultatet blir relevant för undersökningen. Därefter granskades samtliga frågor i rättsfallsguiden med utgångspunkt i uppsatsens problemformulering och frågor som inte ansågs vara relevanta utelämnades. Vi har också låtit vår handledare granska rättsfallsguiden.

För att nå en hög reliabilitet har författarna besökt Tingsrätten i Göteborg måndagen den 8 december 2003 för att delta i en förhandling gällande ett åtal om bokföringsbrott. Detta för att öka förståelsen av rättsfallens beskaffenhet. Uppsatsens empiri grundar sig delvis i författarnas beskrivningar och förklaringar av rättsfallen och därför är det av betydelse att förståelsen är så god som möjligt för att analysen skall kunna utformas på ett objektivt sätt.

De rättsfall som författarna har valt att studera härrör endast från en begränsad tidsperiod. Författarna har dock försökt att använda sig av ett tillvägagångssätt som är så tillförlitligt som möjligt. Detta genom att undersöka de rättsfall där domar har avkunnats under 2003, vilket medför att om en liknande undersökning under detta eller kommande år förmodligen skulle innebära en liknande analys. Det finns dock andra faktorer som kan påverka genom till exempel att lagen ändras eller att rättsinstanserna omformar sin verksamhet. Rättsfallen är baserade på mänskliga bedömningar vilket kan leda till varierande domar beroende på vilken Tingsrätt som behandlar ärendet. Detta kan innebära att en likartad studie av rättsfall vid annan Tingsrätt skulle kunna utmynna i ett något annorlunda resultat.

Uppsatsens generaliserbarhet är beroende på i vilken utsträckning författarnas beskrivningar och förklaringar av rättsfallen överensstämmer med respondenternas svar.

2.6 Metod- och källkritik

Författarna har valt att studera tjugo rättsfall avkunnade vid Göteborgs Tingsrätt. Det går inte att säkerställa om rättsfallen i huvudsak representerar den allmänna bokföringsbrottligheten. Det är svårt att utifrån enbart tjugo rättsfall försäkra sig om en hög generaliserbarhet.

Författarna tror dock att beskrivningarna samt förklaringarna av rättsfallen kombinerat med respons från två intervjuer med personer som är väl insatta i bokföringsbrott kommer att utmynna i en studie med hög generaliserbarhet.

Rättsfallens utförlighet gällandes omständigheter kring bokföringsbrotten är mycket varierande. Författarnas metod att beskriva och förklara rättsfallen är ett resultat av

mycket varierande kvalité på informationen i rättsfallen. Det hade varit en möjlighet att genom en matris beskriva rättsfallen mer specifikt men till följd av att informationen i rättsfallen ej är likvärdig är detta inte möjligt. Författarna har valt att istället beskriva rättsfallen utifrån en sammanställning samt med hjälp av exempel från enskilda rättsfall svara på frågorna i rättsfallsguiden.

Det skulle ha varit intressant att intervjua företagare i näringslivet. Författarna anser dock att det skulle vara mycket svårt att få relevant och trovärdig information genom sådana respondenter. Detta eftersom frågorna skulle ha berört kunskap, brott och ansvar vilka är känsliga områden för respondenterna att svara ärligt på.

Författarna har erfarit att det inte finns önskvärd mängd vetenskapliga artiklar om sambandet bokföringsbrott och bakomliggande orsaker. Detta påverkar den teoretiska referensramens innehåll. Författarna anser dock att de källor som för uppsatsen påträffats ger en tillräckligt god grund för att möjliggöra en analys utifrån det empiriska materialet kopplat till teorin.

3 Teoretisk referensram

Referensramen syftar till att ge en vägledning inför den empiriska undersökningen samt fungera som en referensram för uppsatsens analys. Referensramen har dessutom ett pedagogiskt syfte att ge läsaren en djupare kunskap om ämnet. Kapitlet inleds med en sammanfattning av de essentiellaste delarna av bokföringslagen för uppsatsen samt en förklaring av huvudsakskriteriet som ligger till grund för huruvida ett bokföringsbrott har begåtts eller inte. Därefter förs ett resonemang kring kretsen av bokföringsskyldigas kunskaper om bokföring samt ansvar gentemot bokföringslagen. Avslutningsvis presenteras en orientering i ämnet ekonomisk brottslighet.

3.1 Bokföringslagen och huvudsakskriteriet

3.1.1 Bokföringslagen i huvuddrag

Bokföringslagen (1999:1078) innehåller bestämmelser för kretsen av bokföringsskyldiga och är den mest centrala författningen vad gäller regler om bokföringsbrott. Denna lag är omarbetad för fjärde gången och utkom första gången år 1855. Reglerna om årsredovisning är ramlagar vilket betyder att lagstiftaren har ställt upp vissa krav som bokföringen måste leva upp till men anger inte i detalj hur dessa krav skall uppfyllas (Bokföringsbrott och brott mot borgenärer 2002). Dessa lagar måste därför fyllas ut med kompletterande normgivning vilket ofta hänvisas till god redovisningssed (FAR 2003). Bokföringslagen innehåller dock inte några sanktioner utan ansvar för bokföringsbrott för den som åsidosätter sin bokföringsskyldighet återfinns i brottsbalkens 11 kap 5 §. Författarna har sammanfattat de för uppsatsen mest relevanta delarna ur bokföringslagen.

Kretsen av bokföringsskyldiga utgörs av alla näringsidkare samt av aktiebolag, handelsbolag, och ekonomiska föreningar. Bokföringsskyldiga är även europeiska ekonomiska intressegrupperingar som har sitt säte i Sverige oberoende om någon näringsverksamhet utövas i något av de enskilda fallen. Vidare är staten, kommunerna, landstingen, kommunalförbunden, regionförbunden, konkursbon samt stiftelser vars tillgångar endast används till förmån för vissa personer inte bokföringsskyldiga.

Ett räkenskapsår omfattas av normalt tolv månader. Enligt bokföringslagen innebär bokföringsskyldigheten att ett företag skall löpande bokföra alla affärshändelser. En affärshändelse är en händelse som förändrar förmögenhetens storlek och sammansättning, vilket innebär att affärshändelser påverkar företagets resultat och balansräkning. Affärshändelserna skall bokföras så att de kan presenteras i registerordning vilket med ett annat ord kallas grundbokföring och i systematisk ordning vilket brukar benämnas huvudbokföring. Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna samt kunna överblicka verksamhetens förlopp ställning och resultat. Med rörelsens förlopp innebär rörelsens resultatutveckling som skall redovisas i den löpande bokföringen. Med rörelsens ekonomiska resultat och ställning menas det ekonomiska resultat och ställning som återfinns i årsbokslutet eller årsredovisningen (Prop. 1998/99:130). Affärshändelserna skall även kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Byte av redovisningsvaluta får endast ske vid ingången av ett nytt räkenskapsår.

Tidpunkten för bokföringen är att kontanta in och ut betalningar skall bokföras senast påföljande bokföringsdag. Andra typer av transaktioner vilka inte är kontanta skall bokföras så snart det kan ske. Affärshändelserna får bokföras senare om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. I samband med att den löpande bokföringen avslutas skall poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter, kostnader samt den finansiella ställningen på balansdagen bokföras. Vid bokföringen skall konton över tillgångar, avsättningar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredställande kontroll och överblick. Om en bokföringspost rättas skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den.

Bokföringsskyldigheten innebär även att ett företag skall säkerställa att det finns verifikationer för alla affärshändelser. Verifikationen skall innehålla uppgifter om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad verifikationen avser och till vilket belopp den gäller och vilken motpart som berörs. Verifikationen skall ha ett verifikationsnummer eller annan identifiering samt övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet skall kunna fastställas. Om en verifikation rättas skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den.

Ett företag skall även för att fullgöra sin bokföringsskyldighet bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning som behövs för att presentera räkenskapsinformationen. Informationen skall vara lätt åtkomlig samt bevaras minst fram till det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Denna information skall bevaras i Sverige, i ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt.

Ett bokslutsföretag skall dessutom avsluta den löpande bokföring i enighet med bokföringslagen vilket innebär att bokföringen skall avslutas med en årsredovisning samt upprättande av en balansräkning. En årsredovisning skall upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554). Om företaget inte behöver upprätta en årsredovisning skall istället ett årsbokslut fastställas för räkenskapsåret. Årsbokslut i företag skall färdigställas så snart det kan ske, dock senast sex månader efter räkenskapsårets utgång eller i stiftelser, fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

Slutligen skall bokföringsskyldigheten utföras på ett sådant sätt så att den stämmer överens med god redovisningssed. Begreppet god redovisningssed används som en utfyllnad till lagen och innebär att ”det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga” (Prop. 1975:104).

Nedan görs en närmare kategorisering vad gäller bokföringsskyldigheten vid olika associationsformer.

Aktiebolag

Aktiebolag som har sitt säte i Sverige är bokföringsskyldigt oavsett om verksamhet bedrivs eller ej. Bokföringsskyldigheten inträder den dag då den juridiska personen förvärvar rättskapacitet vilket vill säga när den juridiska personen registrerats. Ett

aktiebolag skall för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning samt ett årsbokslut och offentliggöra årsredovisningen.

I aktiebolag skall årsredovisningen lämnas till revisorn senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämman där årsredovisningen behandlats. Årsredovisningen skall sedan överlämnas till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställt balansräkning och resultaträkning (ÅRL 8 kap 2 och 3 §).

Handelsbolag

Handelsbolag som har sitt säte i Sverige är bokföringsskyldiga oavsett om verksamhet bedrivs eller ej. Bokföringsskyldigheten inträder den dag då den juridiska personen förvärvar rättskapacitet. I handelsbolag där en eller flera juridiska personer är delägare skall en årsredovisning samt ett årsbokslut upprättas för varje räkenskapsår. Även handelsbolag som har fler än tio anställda eller har tillgångar vars nettovärde överstiger 24 miljoner skall upprätta en årsredovisning och ett årsbokslut. Handelsbolag som inte uppfyller något av ovanstående kriterier behöver inte upprätta ett årsbokslut, utan endast löpande bokföra verksamheten.

I handelsbolag skall årsredovisningen lämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång. I handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare skall handlingarna ha inkommit till registermyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. I övriga bolag skall handlingarna finnas tillgängliga för alla som är intresserade senast sex månader efter räkenskapsårets utgång (ÅRL 8 kap 2 och 3 §)

Ekonomisk förening

En ekonomisk förening som har sitt säte i Sverige är bokföringsskyldigt oavsett om de bedriver verksamhet eller ej. Bokföringsskyldigheten inträder den dag då den juridiska personen förvärvar rättskapacitet. En ekonomisk förening skall för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och ett årsbokslut samt offentliggöra den.

I ekonomiska föreningar skall årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie föreningsstämma. Handlingarna skall finnas tillgängliga för alla som är intresserade senast en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen (ÅRL 8kap 3§).

Enskild firma

Fysiska personer som driver näringsverksamhet är bokföringsskyldiga. Bokföringsskyldigheten inträder dock först då näringsidkaren börjar sina förbindelser med omvärlden genom att till exempel träffa avtal i och för rörelsen (Dahlqvist & Elofsson 2002). En enskild firma skall bokföra alla affärshändelser som sker inom verksamheten. Då en enskild firma har en årlig nettoomsättning som uppgår till mer än 20 prisbasbelopp (år 2002, 758 000 kronor) skall en balansräkning upprättas samt avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Har den enskilda firman fler än tio anställda eller har tillgångar vars nettovärde överstiger 24 miljoner skall företaget istället upprätta en årsredovisning och ett årsbokslut.

En enskild firma som måste upprätta en årsredovisning skall överlämna handlingarna till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång. Handlingarna skall

finnas tillgängliga för alla som är intresserade senast sex månader efter räkenskapsårets utgång (ÅRL 8 kap 2 och 3 §).

3.1.2 Sambandet bokföringsbrott, bokföringslagen (1999:1078) och huvudsakskriteriet

Bokföringslagen är ett nödvändigt underlag för att bedöma ekonomisk verklighet och utveckling i ett företag för den som bedriver näringsverksamhet och för företagets intressegrupper såsom aktieägare, kreditgivare och myndigheters kontrollorgan. Bokföringen är bärare av information i olika avseenden och den riktar sig till en bred grupp av intressenter samt är utgångspunkt för beskattningen. Bokföringen har en central roll att motverka illojala beteenden och det är mot denna bakgrund man skall se straffbestämmelserna om bokföringsbrott. Bestämmelserna om bokföringsbrott har successivt kommit alltmer i fokus när det gäller bekämpningen av ekonomisk brottslighet eftersom det är väl känt att bokföring förstörs eller försummas i syfte att dölja skattebrott, brott mot borgenärer eller annan ekonomisk brottslighet (Bokföringsbrott och brott mot borgenärer 2002).

Den som uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen, genom att underlåta att bokföra affärshändelser, ej bevara räkenskapsmaterial eller genom att lämna oriktig uppgift i bokföringen eller på annat sätt döms enligt brottsbalken 11 kap 5 § för bokföringsbrott. Ordet ”på annat sätt” innebär i princip att samtliga bestämmelser i bokföringslagen är straffsanktionerade (Prop. 1998/99: 130). När det gäller begreppet uppsåt talas det inom straffrätten om tre skilda kategorier av uppsåt, direkt uppsåt, indirekt uppsåt och eventuellt uppsåt. Enligt brottsbalken skall en handling anses oaktsam om den avviker från vad en inom området kunnig och allmänt klok och förständig person skulle ha gjort i samma situation. Det krävs därav att handlandet avviker från ett aktsamt beteende (Persson 1997). Straffbarheten har dock begränsats till de fall där rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. Fel eller ofullkomligheter i bokföringen som närmast har karaktär av ordningsförseelser liksom tekniska brister föranleder inte straffansvar. Påföljden för bokföringsbrott är fängelse i högst två år, eller om brottet är ringa utdöms böter. Om brottet är grovt är påföljden fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Bestämmelserna om bokföringsbrott omfattar inte den offentliga redovisningen vilket är årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter (Prop. 1998/99: 130).

Det straffrättsliga området begränsas alltså till huvudsakskriteriet. Det så kallade huvudsakskriteriet har kommit till stånd för att begränsa det straffbara området till enbart sådana avvikelser som har faktisk betydelse för att göra en rimlig bedömning av den bokföringsskyldiges ekonomiska verksamhet. Huvudsakskriteriet är en juridisk bedömning som skall göras med utgångspunkt i tillgängliga fakta om bokföringen och bristerna i denna (Bokföringsbrott och brott mot borgenärer 2002). Huvudsakskriteriet är ett mått på hur väl bokföringen speglar den ekonomiska verkligheten. Genom huvudsakskriteriet ställs det två krav som måste vara uppfyllda för att bokföringsbrott inte föreligger. Det första kravet är att det skall finnas bokföring. Det andra kravet är att den befintliga bokföringen är i ett sådant skick att det i huvudsak går att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen (Dahlqvist & Eloffsson 2002). Begreppet bedöma är synonymt med att kunna ta ställning till, vilket endast är möjligt om affärshändelserna är verifierad (Prop. 1998/99: 130).

De bokföringsbrott som kan begås med hänsyn till huvudsakskriteriet och indelas i tre olika typer av brott:

- Bokföring saknas
- Bokföringen är osann
- Bokföringen inte går att kontrollera

Om bokföring saknas föreligger alltid bokföringsbrott. Huvudsakskriteriet är alltid uppfyllt eftersom det inte finns någon bokföring att bedöma oavsett om orsaken beror på att det aldrig upprättats någon bokföring, bokföring upprättats för sent eller att bokföringen inte bevarats. Vid felaktig eller bristfällig bokföring föreligger bokföringsbrott om huvudsakskriteriet är uppfyllt vilket innebär att bokföringen är osann i förhållande till den ekonomiska verkligheten. Vid den tredje typen av brott går bokföringen inte att kontrollera och är därför inte bedömbär. Det vill säga om affärshändelserna eller bokslutsposten inte är tillräckligt verifierade. Vid även denna typ föreligger bokföringsbrott om huvudsakskriteriet är uppfyllt (Dahlqvist & Elofsson 2002).

När bokföringen är osann eller ej kontrollerbar finns ibland ett behov av att mäta om huvudsakskriteriet är uppfyllt. Sigurd Elofsson, vilken är den mest insatta personen i bokföringsbrott och huvudsakskriteriet i Sverige har utarbetat en metod för att ta reda på om bokföringsbrott föreligger. Denna metod kallas den elofssonska metoden. Enligt denna metod bör det bokförda värdet avvika med högst 30 % upp eller ned från det verkliga värdet, vilket är det värde som utredningen visat. Detta innebär att om bokföringen återspeglar mellan 70-100 % eller mellan 100-130 % av den ekonomiska verkligheten är bokföringen inte så pass bristfällig att straffansvar bör komma på tal (Dahlqvist & Elofsson 2002). Det bör beaktas att det fram till hösten 2003 inte finns några rättsfall där man dokumenterat använt den elofssonska metoden. Författarna har ändå valt att ta med metoden i den teoretiska referensramen eftersom den ger en inblick i tankegången och resonemanget kring hur huvudsakskriteriet bedöms. Huvudsakskriteriet är dock ett väl inarbetat rekvisit som inte bör ändras om det inte finns mycket starka skäl till en förändring (Bokföringsbrott och brott mot borgenärer 2002).

Den tillåtna gränsen när det gäller det straffrättsliga området genom huvudsakskriteriet är satt något högre än vad som gäller för en externrevisors anmälningsplikt. En externrevisor skall anmärka på väsentliga fel medan det för straffbarhet krävs att det i huvudsak inte går att bedöma rörelsen (Dahlqvist & Elofsson 2002).

Den elofssonska metoden består av två olika sorters formler;

- Huvudsaksformeln
- Bedömningsformlerna

Huvudsaksformeln används för att mäta hur väl en bokföring som innehåller oriktiga uppgifter överensstämmer med den verklighet som utredningen visar. Bedömningsformlerna används när det på grund av bristfälliga verifikationer, systemdokumentation, eller behandlingshistorik eller avsaknad av sådana handlingar inte gått att utreda vad affärshändelserna egentligen avser. Båda dessa formler bygger

på mätningar i procent. Detta måste beaktas eftersom det kan tänkas att huvudsakskriteriet är uppfyllt i procent men beloppet i absoluta tal är så litet att det ändå inte skulle påverka bedömningen av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning. Den procentuella avvikelserna samt avvikelserna räknat i kronor bör vara i sådan omfattning att det påverkar den ekonomiska verkligheten för att straffansvar skall föreligga (Dahlqvist & Elofsson 2002).

Det finns flera olika ställningsmått som kan användas för att undersöka verksamheten; summa skulder, summa tillgångar, summa eget kapital, soliditet, samt likviditet. Vi tillämpningen av den elofssonska metoden går man tillväga på följande sätt:

- Utgå ifrån den ekonomiska verklighet som utredningen visar.
- Bestäm med ledning av den påvisade bristen vilket eller vilka värdeått som skall användas.
- Tag måttets bokförda värde och måttets värde enligt utredningen.
- Jämför måttets olika värden enligt tillämplig formel

Huvudsaksformeln beskrivs på följande sätt:

- Bokfört värde/Värde enligt utredningen * 100

Denna uträkning visar på hur stor del av verkligheten som har bokförts. Ett värde mellan 0.7 och 1.3 bör normalt sett inte ge anledning till straffansvar. Vid ett sådant förhållande är felet mindre än 30 % av verkligheten, vilket straffrättsligt sett ger en tillräckligt god bild av verkligheten (Dahlqvist & Elofsson 2002).

3.2 Bokföring och straffansvar

3.2.1 Redovisningsteori och bokföringskunskaper

Redovisningsbegreppet omfattar både intern och extern redovisning. Den lagstadgade externa redovisningen omfattar löpande bokföring, årsbokslut, års- och koncernredovisning samt delårsrapporter som alla har i syfte att avbilda ekonomiska aspekter av verkligheten i ett företag (Smith 2000).

Redovisningens utveckling i de industrialiserade länderna kännetecknas av två olika redovisningstraditioner. Dessa benämns som den kontinentala respektive den anglosaxiska traditionen och skillnaderna mellan dem har sin grund i olika civilrättsliga traditioner. I de länder som tillämpar en kontinental redovisningstradition dit Sverige och övriga Västeuropa tillhör med undantag för Storbritannien, Irland och Holland finns det en stark koppling mellan redovisning och beskattning. Detta betyder att redovisningslagstiftningen starkt påverkats och influerats av skattereglerna. I de anglosaxiska länderna med USA och Storbritannien i spetsen bygger redovisningstraditionerna i mycket liten utsträckning på nedskrivna lagar utan på sedvanerätt med kompletterande precedensdomstolsbeslut (Smith 2000).

Orsaken till olikheterna i redovisningstraditionerna har sin grund i olika ägarstruktur i landets större och mest betydelsefulla företagen. I de kontinentala länderna har det varit staten, bankerna och ägarfamiljerna som varit de viktigast intressenter meddåns det i de anglosaxiska länderna har varit en större ägarspridning. Det har dock under de senare

decennierna med uppkomsten av multinationella företag samt en global efterfrågan av en standardisering av redovisningen blivit så att den anglosaxiska redovisningstraditionen kommit att anammas även i Västeuropa (Smith 2000). I samband med att Sverige inträtt som en fullvärdig medlemsstat i den europeiska unionen har den svenska redovisningslagstiftningen för såväl aktiebolag som andra företagsformer förändrats mycket under de senaste åren (FAR 2003).

Den externa redovisningens syfte är att förmedla information om företagets ekonomi till olika intressenter och skall därför vara utformad på ett sådant sätt att den på bästa sätt tillfredställer intressenternas behov. Utifrån användarnas behov ställs vissa kvalitetskrav på redovisningen. Det primära med redovisningen är att den skall vara relevant och därmed kunna användas som underlag för beslut. För att den skall kunna användas till detta ändamål krävs det att redovisningsinformationen är begriplig samt aktuell. Redovisningen skall även tillförlitligt avbilda de mest betydelsefulla ekonomiska aspekterna i ett företag samtidigt som den skall vara fullständig. För att redovisningen på ett tillförlitligt sätt skall kunna användas som underlag för beslut krävs att informationen både över tid och mellan företag kan jämföras. För att tillgodose dessa kvalitetskrav ställs det höga krav på neutraliteten hos redovisningsproducenterna (Smith 2000).

Större företag har som regel en väl fungerande organisation för bokföring. Dessa företag är även föremål för lagstadgad revision som har till uppgift att säkerställa att bokföringsskyldigheten fortlöpande fullgörs enligt lagens krav. I vissa juridiska personer såsom aktiebolag är kraven på revisionsträngare än i exempelvis enskilt bedriven verksamhet. I små företag har verksamheten långtifrån alltid sådan omfattning eller ekonomiskbärkraft att det är nödvändigt eller möjligt att anlita professionell hjälp med bokföringen samt att extern revision oftast inte heller krävs. Risken för att bokföringen försummas är därför betydligt mindre i större företag än i små. Att bokföringen försummas helt, vilket inte är ovanligt i små företag torde knappast förekomma i större företag (Ekobrott och brott mot borgenärer 2002).

3.2.2 Bokföringsskyldigas ansvar gentemot bokföringslagen (1999:1078).

Den krets som kan straffas för bokföringsbrott är betydligt större än den krets som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen. Regler för hur bokföringsskyldigheten skall fullgöras finns i ett flertal författningar varav bokföringslagen är den mest centrala (Persson 1997). Denna lag innehåller inte någon sanktion utan ansvar för bokföringsbrott stadgas i brottbalkens 11 kap 5 §. Ansvar för bokföringsbrott utdöms enligt denna paragraf för den som åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen genom att antingen underlåta att bokföra affärshändelser, ej bevara räkenskapsmaterial eller att i bokföringen lämna oriktig uppgift. Förfarandet skall för straffbarhet ha medfört att rörelsens förlopp, ekonomiska ställning eller resultat i huvudsak inte gått att bedöma. Straffansvaret för bokföringsbrott tar inte sikte på varje avvikelse från den eftersträfvade normen (Bokföringsbrott och brott mot borgenärer 2002).

Enligt svensk rätt kan en juridisk person så som ett aktiebolag eller handelsbolag inte begå en brottslig gärning och kan därför inte ådömas straffansvar. När en brottslig gärning har begåtts i en näringsverksamhet bedriven av en juridisk person kommer

därför en eller flera fysiska personer att bära det straffrättsliga ansvaret (Persson 1997). Ansvar för bokföringsbrott skall enligt brottsbalken 23kap 4 § inte bara den som utfört gärningen ådömas för utan även den som främjat gärningen med råd eller dåd. Gärningsman i strikt mening är den som utfört brottet men gärningsmannans ansvar kan även drabba annan än den som utfört gärningen (Bokföringsbrott och brott mot borgenärer 2002).

Med företagansvar menas vanligen det straffansvar som kan drabba en företagare för överträdelser begångna i näringsverksamheten. Företagaransvar kan drabba inte bara enskilda näringsidkare utan även fysiska personer som företräder en näringsverksamhet som drivs i juridisk person. Utmärkande för detta ansvar är att det drabbar företagaren inte endast i fall där denne själv har begått en straffbar gärning utan även då den straffbara handlingen är hänförlig till någon anställd eller på annat sätt underordnad. Bakom denna rättsliga konstruktion ligger en strävan att göra bestämmelserna så effektiva som möjligt samt inskräpa den övervakningsplikt som företagaren har (Persson 1997). Med företagansvar följer en skyldighet att förhindra att brott begås i näringsverksamheten. Vid brottsliga handlingar har en företrädare samma straffrättsliga ansvar som andra. När det gäller underlåtenhetsbrott som består i försummelse att göra något som borde ha gjorts har dock företrädaren ett större ansvar än envar. Företagsledaren kan därför på grund av sin ställning under vissa förutsättningar straffas för att han själv genom passivitet har åstadkommit brott i näringsverksamheten eller för att han inte har förhindrat andra att begå brott i verksamheten (Dahlqvist & Elofsson 2002).

Företagaransvaret följer av en formell eller reell ställning i en näringsverksamhet. Dit hör den som är legalföreträdare för verksamheten samt den som på grund av sin ställning är faktisk företrädare genom ett bestämmande inflytande. Legala företrädare i aktiebolag är styrelsen och den verkställande direktör, i handelsbolag envar bolagsman, i kommanditbolag envar komplementär och i en stiftelse styrelsen eller förvaltaren (Dahlqvist & Elofsson 2002). Finns det en verkställande direktör i ett företag intar denne en särställning. Enligt aktiebolagslagen skall denne handha den löpande förvaltningen enligt de riktlinjer och anvisningar som styrelsen bestämt. Enligt samma lag är det den verkställande direktörens uppgift att tillse att bolagets bokföring fullgörs i enighet med lagen samt att medelsförvaltningen sköts på ett betryggande sätt (Bokföringsbrott och brott mot borgenärer 2002). Är den bokföringsskyldige enskild näringsidkare är denne i första hand själv ansvarig som gärningsman om inte bokföringsskyldigheten fullgörs på ett påbjudet sätt (Dahlqvist & Elofsson 2002).

I aktiebolag och ekonomiska föreningar har styrelsen att ansvara för att organisationen beträffande bokföringen innefattar en tillfredställande kontroll. Detta kan innebära att om en verkställande direktör saknas har styrelsen att se till att bokföringen fullgörs i överensstämmelse med lagen. Den som dock faktiskt handhar bokföringen i ett företag oavsett associationsform vilket kan vara en kamrer en ekonomichef eller ett företags redovisningskonsult kan även denne vara att anse som gärningsman. Att en bokföringsbyrå anlitas frántar inte styrelsen eller den enskilde näringsidkaren ansvar att fullgöra bokföringsskyldigheten. En externrevisor som lämnar oriktiga uppgifter i sin revisionsberättelse kan straffas för medhjälp till bokföringsbrott, genom att i den osanna revisionsberättelsen medverkat till att det blir felaktiga ingångsvärden påföljande år (Dahlqvist & Elofsson 2002).

Ett företagaransvar kan vara direkt eller indirekt. Den som har direkt företagaransvar ansvarar fullt ut för sin passivitet och anses inneha en plikt att vara verksam för att förhindra brott som omfattas av hans företagaransvar. Den som har ett indirekt företagaransvar ansvarar fullt ut för sin passivitet om hans uppsåt omfattar att ett handlingsbrott begås. För sin passiva oaktsamhet ansvarar han dock bara genom att han varit oaktsam genom att inte, trots att det funnits anledning till misstanke om misskötsel, kontrollerat och i inträffande fall ingripit mot missförhållandena (Dahlqvist & Elofsson 2002).

Ansvar åvilar den verkställande ledningen. Gärningar där ett uppsåt legat till grund för brottet leder straffbarhet endast till de ledamöter som haft uppsåt vad avser den aktuella gärningen. De skall ha handlat respektive underlåtit att handla med vett och vilja. Vad gäller oaktsamma brott föreligger straffbarhet för de ledamöter som avsiktligt eller genom bristande aktsamhet själva kan anses ha begått gärningen. Även de i ledningen som haft vetskap om gärningen i så god tid att de hade kunnat ingripa men underlåtit detta är ansvariga (Persson 1997).

Legala företrädare har i princip alltid ett direkt företagaransvar men ansvaret kan också på grund av lag, överenskommelse eller delegation vara indirekt. Faktiska företrädare har alltid ett direkt företagaransvar för den näringsverksamhet denne har ett bestämmande inlyftande över. Det kan finnas behov av att delegera det direkta företagaransvaret för bokföringen när verksamheten är omfattande. Det kan genom avtal bestämmas att någon annan än den legala företrädaren delegerat det direkta ansvaret för området bokföring till någon annan styrelseledamot. Det innebär det att denne har ett ensamt direkt företagaransvar för bokföringen och de andra i styrelsen har ett indirekt ansvar. Det krävs dock när det kommer till straffansvar att flera förutsättningar skall vara uppfyllda för att den som ansvaret delegerats till skall kunna åtalas som innehavare av direkt företagaransvar. Det krävs bland annat en klar delegation vad ansvaret omfattar. Att den ansvarige skall inta en relativt självständig ställning med tillräckliga beslutsbefogenheter och ekonomiska resurser samt är kompetent att leda bokföringsverksamheten. Om förutsättningarna brister i något avseende ligger det direkta företagaransvaret kvar hos den legale företrädaren (Persson 1997).

En styrelse företräder alltid bolaget och tecknar dess firma och svarar för bolagets organisation. Det är alltid styrelsens sak att se till att bolagets bokföring är tillfredställande organiserad och att det finns funktioner för betryggande kontroll. Styrelsen har därför ett direkt företagaransvar för sådana bokföringsbrott som kunnat ske på grund av dålig organisation eller bristande kontrollmöjligheter. Utgångspunkten i normalfallet är att ansvaret åvilar den verkställande ledningen vilket vill säga är styrelsen. Finns en verkställande direktör utsedd anses denne tillhöra ledningen oberoende om han formellt tillhör styrelsen eller inte. Anledningen att ansvaret placerats på denna nivå är möjligheten att överblicka och påverka verksamheten (Persson 1997). Vid bokföringsbrott har företagsledaren ofta en sådan roll att han blir att anse som gärningsman trots att någon annan, till exempel en ekonomichef eller en kamrer har begått den själva brottsliga gärningen (Dahlqvist & Elofsson 2002).

3.2.3 Revisorns roll

Revisionsverksamhet är en mycket gammal företeelse och ordet revision kommer från det latinska ordet revidere och betyder se tillbaka. I Sverige har statlig revision funnits sedan medeltiden men dokumenterad företagsrevision finns sedan mitten av 1600-talet

då granskning skedde av svenska bruk och handelsbolag. De första auktoriserade revisorerna i Sverige examinerades vid handelshögskolan i Stockholm 1912 (Nord 1992).

Revisorsnämnden som inrättade 1995 är den organisation som idag godkänner och auktoriserar revisorer i Sverige. Revisorsnämnden utövar också tillsyn över revisorerna samt skall i sin verksamhet främja god revisorssed. Revisorsnämnden kan enligt 22 § revisorslagen ingripa disciplinärt mot en revisor om denne uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt förfar oredigt eller om han åsidosätter sina skyldigheter som revisor. De disciplinära åtgärderna är upphävande av auktorisation, varning och erinran (Dahlqvist & Elofsson 2002).

En revisor har till uppgift att granska och revidera årsredovisningen, bokföringen och förvaltningen i en verksamhet samt att lämna en revisionsberättelse över granskningen (Dahlqvist & Elofsson 2002). En externrevisor arbetar inte enbart i företagets och ägarnas intresse utan har också som uppgift att skydda och underrätta företagets utomstående intressenter (Prop. 1997/98:99 s152). En revision av verksamheten skall ge vissa garantier för att företagets externa redovisning, den löpande bokföringen och bokslutet avspeglar företagets förhållande på ett korrekt sätt (Prop. 1998/99:130 s365).

Enligt FAR:s rekommendation om revisionsprocessen skall en revision börja med en informationssamling och en planering av revisionen. Vid planeringen skall revisorn bestämma vad han skall granskas för att väsentliga fel skall kunna upptäckas och upprättar där efter ett granskningsprogram. Granskningen av företagets redovisningsmaterial sker vanligtvis genom stickprov i materialet. En revisor skall enligt 14 § revisorslagen utföra sina uppdrag omsorgsfull och enligt god revisorssed. Väsentliga iakttagelser i räkenskaperna, årsredovisningen eller förvaltningen skall informeras i revisionsberättelsen vilka sedan blir offentliga. Vid mindre avvikelser gör revisorn ett påpekande till företaget som då justerar avvikelsen (Dahlqvist & Elofsson 2002). Enligt 18 § har en revisor tystnadsplikt och får inte använda information han erhållit i sin yrkesutövning varken till fördel för sig själv eller skada eller nytta för någon annan. I en verksamhet skall det finnas minst en revisor. Revisorns dokumentation av revisionsarbetet skall innehålla väsentlig information som skall kunna bedömas i efterhand samt skall bevaras i minst tio år på ett sådant sätt att den ej är tillgängliga för obehöriga (Dahlqvist & Elofsson 2002).

3.3 Ekonomisk brottslighet

Ekonomisk brottslighet är inte ett brott som kan återfinnas i någon paragraf i lagboken utan är ett kriminologiskt samlingsbegrepp med flera definitioner. Den vanligaste är att ekonomiska brott brukar definieras som vinningsbrott som sker inom näringslivet. Till ekonomisk brottslighet räknas således inte enskilda personers förmögenhetsbrott och skattebrott eller brottslighet med illegal näringsverksamhet. I Sverige handlar ekonomisk brottslighet i praktiken om skattebrott, bokföringsbrott och brott mot borgenärer vilka är de brott som svarar för de stora volymerna anmälda och lagförda brott. Under senare år har även insiderbrott uppmärksammats men antalet anmälningar och lagförda brott i Sverige är väldigt få men kommer i framtiden att kräva större resurser. Ekonomisks brottslighet omfattar inte enbart brott som begås av företag utan

också av brott där företag är offer för brottslighet då av andra företag, av anställda på företaget eller uppdragstagare inom organisationen (Korsell 2002).

Ekonomisk brottslighet har funnits i Sverige i flera hundra år och brott mot borgenärer är ett mycket gammalt begrepp. De äldsta straffbestämmelserna finns i det äldre rättssystemets regler om exekution. Bestämmelser om gäldräddom finns i Sveriges gamla landskapslagar där det finns förklarat att om gäldenären saknade ekonomisk förmåga att betala en skuld var han skyldig att träda i borgenärens tjänst och genom arbete göra rätt för sig. I Magnus Erikssons allmänna stadslag finns en bestämmelse i rådstugobalken som föreskrev ett konkursliknande förfarande vilket gav gäldenären en möjlighet att frivilligt avträda sin egendom (SOU 1996:30).

Ekonomiska brott är ofta så kallade spaningsbrott. Det innebär att brotten sällan anmäls av ett brottsoffer utan upptäcks av ett kontrollorgan vilket betyder att den registrerade brottsligheten snarare speglar myndigheternas insatser än den faktiska brottsligheten. Att anmälningar sällan görs av ett offer beror på att de drabbade ofta är skattebetalarna, samhället eller marknaden. För att kunna avläsa brottsutvecklingen krävs andra metoder än kriminalstatistik som snarare speglar vilka resurser som sätts in. De metoder som i stället brukat användas är till exempel nationalekonomiska beräkningar av skatteundandrag, intervjuer med aktörer på den svarta marknaden samt offerundersökningar på företag (Korsell 2002).

De vanligaste ekonomiska brotten upptäcks vid skattemyndighetens revisioner av företag samt när konkursförvaltare går igenom konkursdrabbade företags redovisning och affärsverksamhet. Det finns därför ett samband mellan antal fall av ekonomisk brottslighet, konjunktur samt hur många anställda som arbetar med skatterevisioner och konkursutredningar. Konkursförvaltares anmälningar gäller främst bokföringsbrott och olika typer av brott mot borgenärer. Många brott hamnar inte i statistiken av andra anledningar. Enligt Korsell 2002 undviker kontrollmyndigheters tjänstemän ibland att upprätta anmälningar eftersom det tar tid från konkurrerande arbetsuppgifter som uppfattas som mer angelägna. Företag som blivit drabbade och utsatta för ekonomisk brottslighet kan också välja att göra upp i godo. Detta eftersom bedömningen kan göras att det skulle innebära negativ publicitet att hamna i medierna i ett missgynnande sammanhan samt för att det finns en risk att företagets säkerhet skulle kunna ifrågasättas av kunderna (Korsell 2002).

Näringslivets brottslighet omfattas av flera hundra regelsystem. Av tradition och till vilken omfattning det ekonomiska brottet begåtts samt vilken samhällsskada det vållat indelas de olika ekonomiska brotten (Korsell 2002). Nedan sker en redogörelse av några centrala ekonomiska brott.

Bokföringsbrott

Enligt bokföringslagen skall den som omfattas av bokföringsskyldigheten löpande och systematiskt bokföra, upprätta ett årsbokslut samt bevara allt bokföringsmaterial i ordnat skick och på betryggande sätt under minst tio års tid. Bestämmelserna om bokföringsbrott finns i 11kap. 5 § brottsbalken. Där finner man att bokföringsbrott begår den som uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen (1999:1078). Detta genom att underlåta att bokföra affärshändelser, ej bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktig uppgift i bokföringen eller på annat sätt, om detta lett till att rörelsens förlopp, ekonomiska

resultat eller ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen (Ekonomiska brott i aktiebolag, FAR 2000).

Bokföringsbrott kan ingå som ett led i annan brottslig gärning som, bedrägeri BrB 11kap 1§, svindleri BrB9kap 9 §, förskingring BrB 10kap 1 §, trolöshet mot huvudman BrB10kap 5 § och oredighet mot borgenär 11kap 1 §. En undersökning som brottsförebyggande rådet gjort visar att bokföringsbrott i någon form förekommer vid i stort sett alla mål om ekonomisk brottslighet. Eftersom bokföringsbrott så gott som uteslutande upptäcks av konkursförvaltare är sannolikheten hög att det finns ett stort mörkertal när det gäller bokföringsbrott. Detta gäller då främst för näringsidkare som inte försätts i konkurs. Uppklaringsprocenten för ekonomiska brott är relativt hög eftersom det nästan alltid finns en misstänkt gärningsman när anmälan görs (Korsell 2002).

Brott mot borgenärer

Brott mot borgenärer är brott som fodringstagare begår mot sina fordringsägare. Karakteristiskt för brotten mot borgenärer är att de inte riktar sig mot en bestämd borgenär utan att de avser gärningar som strider mot vad en person är skyldig att göra av hänsyn till sina borgenärer i allmänhet (FAR). Brott mot borgenärer är brott av slaget oredlighet mot borgenär BrB 11kap 1 och 2 §, vårdslöshet mot borgenär BrB 11kap 3 §, och mannamån mot borgenär BrB 11kap 4 §. Anmälningar när det gäller brott mot borgenärer domineras kraftigt av oredlighet mot borgenär (Korsell 2002).

Skattebrott

Regleringen av skattebrott finns i skattebrottslagen (1971:69). Skattebrotten tillhör enligt Korsell 2000 de mest centrala ekonomiska brotten och uppmärksammats mycket av statsmakterna. Skattebrottslagen innehåller straffregler för skattesystemet och avgiftssystemet. En skattskyldig begår skattebrott som uppsåtligen lämnar oriktiga uppgifter, underlåter att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift till myndighet och därigenom orsakar fara för att skatt undandras, felaktigt tillgodoräknas eller felaktigt återbetalas. Här innefattas alltså den svarta arbetsmarknaden.

Försvårande av skattekontroll

I skattebrottslagen (1971:69) 10 § finns reglementen om försvårande av skattebrott. Denna bestämmelse har många likheter med brottsbalkens bokföringsskyldighet. Till skillnad mot bokföringsskyldigheten som riktar sig till samtliga intressenter av bokföringen gäller denna bestämmelse enbart skattekontrollen. Försvårande av skattekontroll innebär att någon genom uppsåtlig eller grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten så att det ger upphov till fara för att skattemyndighetens kontrollverksamhet vid beräkning av skatt eller avgift avsevärt försvåras (Korsell 2002).

Insiderbrott och otillbörlig kurspåverkan

Insiderstrafflagen (2000:1086) reglerar bestämmelserna om insiderbrott och otillbörlig kurspåverkan. Dessa brott har på senare tid fått stor uppmärksamhet i medierna men antalet utredningar och anmälningar är mycket få. Insiderbrott kan vara att en anställd utnyttjar eller använder insiderinformation för att exempelvis göra en aktievinst. Insiderinformation är sådan uppgift som inte är offentliggjord som kan vara ägnade att påverka börskursen. Insiderhandel förbjöds i Sverige först 1985 (Korsell 2002).

Bedrägeri

Bedrägeri regleras i 9kap. 1 § BrB och som innebär att gärningsmannen vilseleder någon för egen vinning. Bedrägeri är en brottskategori med ett mycket stort mörkertal. Detta för att bedrägerier är svåra att upptäcka då de begås av personer inne i en organisation med komplex struktur som utnyttjar de tillfällen som uppstår i affärsförhållanden. Ett typiskt bedrägeri är att visa falska bokslut vid en överlåtelse av en affärsrörelse. Andra förmögenhetsbrott är svindleri vilket regleras i 9kap. 9 § BrB (Korsell 2002).

Förskingring

Förskingring ingår i en grupp med trolöshetsbrott. Förskingring regleras i 10kap. 1 § BrB. Den som genom avtal, tjänst eller liknande ställning fått annans egendom i besittning med skyldighet att senare lämna ut eller redovisa för egendomen och som bryter detta förtroende genom att tillägna sig egendomen eller på annat sätt åsidosätta sina skyldigheter har gjort sig skyldig till förskingring. Det som utmärker brottet förskingring är att det har en skadlig inverkan på den egna maktsfären. Andra typer av trolöshetsbrott är olovligt förfogande 10kap 4 § BrB och trolöshet mot huvudman 10kap 5 § BrB (Ekonomiska brott i aktiebolag, FAR 2002).

4 Empiri

I detta kapitel presenteras en sammanställning av rättsfallen samt resultatet av de intervjuer som genomförts. Informationen kring rättsfallen kan vara känslig och därför har författarna valt att inte namnge berörda parter. Rättsfallen presenteras inte separat utan sammanställs gemensamt utifrån författarnas rättsfallsguide (bilaga 1). Intervjuerna har genomförts med hjälp av en intervjuguide (bilaga 2). Svaren från intervjuerna har sammanställts utifrån rättsfallsguiden. Intervjuerna är ett komplement till rättsfallen för att förtydliga generella omständigheter kring bokföringsbrott. Rättsfallsguiden som använts för att sammanställa rättsfallen samt intervjuerna beskrivs närmre i metod avsnittet.

4.1 Rättsfall

Vilken fördelning av respektive associationsform samt storlek på näringsverksamheten förekommer vid bokföringsbrott?

Av de tjugo rättsfall som författarna valt att granska är associationsformen i tio rättsfall aktiebolag. I resterande tio rättsfall bedrivs verksamheten som enskild firma. Av de tjugo rättsfall som författarna undersökte påträffades ingen annan associationsform såsom exempelvis handelsbolag eller ekonomisk förening. I flertalet av de rättsfall där associationsformen är ett aktiebolag är gärningsmannen ensam företrädare samt ägare.

I några rättsfall beskrivs verksamheten noggrant medan i andra fall saknas information helt. I flertalet av de verksamheter som förekommer i rättsfallen är tämligen små i sin omfattning vad gäller antal anställda, balansslutning samt omsättning. I tre av rättsfallen rör det sig verksamheter med omsättning på över 1 miljon kronor. Två av dessa verksamheter bedrivs som aktiebolag och det tredje som en enskild firma. Resterande sju rättsfall har antingen en omsättning under 1 miljon eller att det inte framkommer någon finansiell information.

Vem är den typiska gärningsmannen som döms för ett bokföringsbrott?

I rättsfallen som författarna har granskat är att det rör sig om verksamheter med få anställda. Vanligast förekommande är att näringsidkaren bedriver en enskild firma eller ett aktiebolag på egen hand. Verksamheternas inriktningar är väldigt varierande. Det rör sig om städfirmor, resebyråer, transportfirmor, hemelektronik, heminredning, livsmedelsbutiker och olika sorters hantverkaryrken.

I sexton av rättsfallen är den dömda en man. I resterande fyra rättsfall är den dömda en kvinna. Av de tjugo gärningsmännen är två personer under 40 år, varav en är under 20 år.

Vilka omständigheter har påverkat bokföringens fullständighet?

Det finns flera olika omständigheter som enligt gärningsmännen har påverkat bokföringens fullständighet. Det finns även rättsfall där inga omständigheter eller skäl angetts till varför bokföringsskyldigheten inte fullgjorts. I dessa fall har gärningsmännen erkänt brottet och inte funnit någon anledning att ange omständighet eller orsak.

I de rättsfall där gärningsmannen av någon anledning upphört att fullgöra sin bokföringsskyldighet då den tidigare skötts korrekt påstår denne att det inte ekonomiskt varit möjligt att sörja för att bokföringsskyldigheten upprätthållits eller att personliga problem varit orsaken. Flertalet av gärningsmännen påstår i rätten att de ämnat återuppta kontakten med någon redovisningskonsult när ekonomin förbättrats eller att deras sociala förhållande stabiliserats.

Det förekommer gärningsmän som trott sig varit i god tro om att bokföringen fullgjorts i enlighet med bokföringslagen och därav har gärningsmannen inte haft anledning att misstänka att något missköts. En annan omständighet som påverkat bokföringen har enligt rättsfallen varit att gärningsmännen haft tillräckliga kunskaper och en tillräcklig förståelse innebörden av att fullgöra bokföringsskyldigheten. I ett av rättsfallen påstod gärningsmannen att han inte fullgjort sin bokföringsskyldighet på grund av att hans revisor inte lämnat tillräckligt tydliga besked hur bokföringen skulle upprättas.

Bokföring eller räkenskaper saknas i några av rättsfallen. Där anges flytt, vattenskador eller att någon anhörig slängt räkenskaperna som orsak till varför materialet inte finns kvar. Det förekommer även fall där räkenskapsinformation saknas enligt gärningsmannen av okänd anledning.

I ett av rättsfallen har omständigheterna varit sådana att gärningsmannen uppsåtligen förvrängt bokföringens innehåll för att täcka svarta löner. Enligt åklagaren har bokföringen använts som en vilseledande manöver för att undgå skatte- eller momsförpliktiga betalningar.

Hur har bokföringsbrottet begåtts med hänsyn till huvudsakskriteriet?

Bokföring saknas:

Det vanligast förekommande är att bokföring saknas. Detta avspeglar sig i sjuutton stycken av rättsfallen på så vis att gärningsmannen ej löpande bokfört olika poster, ej bokfört i tid eller att bokföring och räkenskapsinformation helt saknas. Tingsrättens bedömning är att detta har medfört att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Det är vanligast att bokföring saknas under en viss period av verksamhetens livstid, det vill säga den period som gärningsmannen är dömd för. I flertalet av rättsfallen har gärningsmannen tidigare löpande bokfört verksamheten men på grund av olika omständigheter upphört detta förfarande och därav saknas bokföring för en viss tidsperiod.

I vissa fall saknas bokföring helt från verksamhetens start. I ett av rättsfallen trodde gärningsmannen att bokföringen endast skulle ske en gång varje år och kvitton sparades

för att vid årets slut bokföra och sammanställa verksamheten. Det förelåg i två av de tjugo rättsfallen att bokföring och räkenskapsmaterial upprättats för en period men som på grund av omständigheter ej bevarats. Detta förfarande betraktade Tingsrätten så som att bokföringen saknades.

Bokföringen är osann:

Det finns ett fall där bokföringen är osann. Gärningsmannen har i detta fall försökt att täcka svarta löner till sig själv och anställda genom att utställa falska fakturor där även mervärdesskatt angavs. Enligt åklagaren var syftet med bokföringsbrottet att slippa betala arbetsgivaravgifter samt skatt. Tingsrätten bedömde att bristerna och felaktigheterna i bokföringen har medfört att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Bokföringen är ej kontrollerbar:

I två rättsfall saknas verifieringsmaterial samt att gärningsmännen ej lämnat fullständiga uppgifter gällande intäktsunderlag. Tingsrätten har bedömt att bokföringen överskridit huvudsakskriteriet genom att den inte gått att kontrollera och därför inte varit bedömbär.

Grundas bokföringsbrotten i ett uppsåt eller av oaktsamhet?

Tingsrätten har dömt uppsåt som upphov till brottet i nio av de tjugo rättsfall som författarna har studerat. I resterande elva fall har tingsrätten dömt att oaktsamhet är upphov till brottet. I gruppen av de brott vilka bedömts som oaktsamma ryms allt där inte uppsåt kunnat bevisats.

I brott som enligt Tingsrätten grundar sig i ett uppsåt har i samtliga fall gärningsmän tidigare i aktuell verksamhet eller i annan näringsverksamhet bokfört i enlighet med bokföringslagen. Av den anledningen bedömer Tingsrätten att dessa gärningsmän är insatta i hur bokföringsförfarandet skall skötas och därför föreligger ett uppsåt när bokföringsskyldigheten ej fullgjorts.

I ett rättsfall trodde gärningsmannen att det var tillräckligt att bokföra vid ett tillfälle varje år och sparade därför sparades kvitton för att han vid årets slut skulle bokföra och sammanställa verksamheten. Han blev dömd till uppsåtligt bokföringsbrott. Gärningsmannen hade tidigare bedrivit en livsmedelsbutik och i sin nuvarande verksamhet där han köpte och sålde han mobiltelefoner. Gärningsmannen menade att han inte fullgjort sin bokföringsskyldighet på grund av att hans revisor inte lämnat tillräckligt tydliga besked hur bokföringen skulle upprättas. Tingsrätten anser dock att eftersom gärningsmannen tidigare bedrivit en livsmedelsbutik råder det inget tvivel om att gärningsmannen har kunskap om att bokföring skall ske löpande och därför dömdes gärningsmannen till uppsåtligt bokföringsbrott.

I de rättsfall där tingsrätten bedömt att oaktsamhet ligger till grund för bokföringsbrottet är näringsidkaren en förstagångsföretagare eller en företrädare för ett aktiebolag.

När tingsrätten dömt en förstagångsföretagare till ett oaktsamt bokföringsbrott har de bedömt att det inte funnits underlag för att kunna avgöra i vilken utsträckning näringsidkaren kan tänkas känna till sin bokföringsskyldighet gentemot

bokföringslagen. Av den anledningen kan det inte bevisas att ett uppsåt ligger till grund för brottet och därav bedömer tingsrätten att bokföringsbrottet är oaktsamt.

I de rättsfall där en företrädare för ett aktiebolag har dömts till bokföringsbrott på grund av oaktsamhet har han inte själv begått den brottsliga gärningen men dömts för bokföringsbrott på grund av sitt företagaransvar. Detta har inträffat genom att någon annan underordnad så som en bokföringsassistent upprättat bokföringen på ett ofullständigt sätt eller den ej upprättats alls. Företagsledaren har i sin tur inte kontrollerat om bokföringen upprättades korrekt eller löpande sköttes. Tingsrätten dömer att företagsledaren har gjort sig skyldig till ett oaktsamt bokföringsbrott eftersom han har brustit i sin skyldighet att kontrollera bokföringens fullständighet. Flera företrädare uppgav att de inte hade en aning om att de skulle kontrollera att bokföringen sköttes eller upprättades eftersom de inte ansåg att det kunde va deras uppgift som företagsledare.

Föreligger det en medvetenhet om att bokföring skall upprättas?

I samtliga tjugo rättsfall som författarna har studerat är gärningsmännen medvetna om att någon form av bokföring skall upprättas och i flertalet av rättsfallen har gärningsmannen försökt att själv upprätta vissa delar av bokföringen.

Gärningsmannen har för att upprätta bokföringen sparat kvitton, verifikationer och kontoutdrag. Det förekommer även rättsfall där gärningsmannen har anlitat någon form av hjälp eller att någon annan inom verksamheten haft till uppgift att upprätta bokföringen.

Är den som är ansvarig för att bokföringsskyldigheten fullgörs medveten om sitt ansvar gentemot bokföringslagen?

I rättsfallen uppger näringsidkare och företrädare att de är medvetna om att bokföring skall upprättas. Gärningsmännen säger sig vara främmande för att ett personligt straffansvar föreligger och att ett bokföringsbrott kan leda till fängelse är för flertalet obekant.

I de flesta rättsfallen erkänner gärningsmännen att deras bokföring varit så pass bristfällig att huvudsakkriteriet överskridits. Flertalet av gärningsmännen anser sig inte vara ansvariga för den bristfälliga bokföringen av mycket varierande orsaker. Detta framkommer i rättsfallen genom att gärningsmannen skyller ifrån sig på andra anställda i verksamheten eller personer i gärningsmannens omgivning som påverkat bokföringen.

Det förekommer i rättsfallen att företrädare för verksamheter blir dömda till oaktsamma bokföringsbrott för att de inte fullgjort sin bokföringsskyldighet genom att de lämnat över uppgiften att upprätta bokföring till någon annan. I dessa rättsfall uppger företrädarna sig att vara helt omedvetna om att bokföringsbrott kan ådömas företrädare på grund av passivitet.

I de fall där bokföring vid något tidigare tillfälle har upprättats men på grund av antingen ekonomiska eller sociala förhållanden upphört erkänner gärningsmannen sig skyldig till

bokföringsbrott. Gärningsmannen anger i rättsförhandlingen att han inte är medveten om att det föreligger ett straffrättsligt personligt ansvar.

I de fjorton rättsfall som uppdagat bokföringsbrott vid konkurs påstår sig flertalet gärningsmän tro att det straffrättsliga personliga ansvaret upphör vid konkursförfarandet.

Hur har bokföringsbrotten uppdagats?

Det vanligast förekommande förfarandet som medför att ett bokföringsbrott uppdagas i de rättsfall som författarna undersökt är att verksamheten går i konkurs. Detta förekommer i fjorton av de tjugo rättsfall som författarna har undersökt. Konkursförvaltaren har vid sitt omhändertagande av konkursboet upptäckt felaktigheter och brister i bokföringen och därmed gjort en anmälan.

I sex av rättsfallen har bokföringsbrott uppdagats genom att skattemyndigheten har beslutat om taxeringsrevision. Skattemyndigheten har beslutat om taxeringsrevision för att kontrollera att deklara- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt. Vid taxeringsrevisionen uppdagades det att bokföringsskyldigheten inte fullgjorts och anmälan utfördes.

I sex stycken av rättsfallen har även skattebrott uppdagats av utredningen som antingen konkursförvaltaren eller skattemyndigheten gjort. Av rättsfallen framkommer det att i dessa fall har bokföringsbrottet begåtts för att dölja skattebrottet.

4.2 Respondenterna

Vilken fördelning av respektive associationsform samt storlek på näringsverksamheten förekommer vid bokföringsbrott?

Respondenterna var samstämmiga om att den vanligaste förekommande associationsformen vid fällande domar för bokföringsbrott är antingen en enskild firma eller ett mindre aktiebolag. Det rör sig om verksamheter med få anställda och med en relativt liten omsättning. Detta innebär enligt Kennert att företagen i stort sett aldrig har mer än tio anställda eller en balansomslutning som överstiger tjugofyra miljoner vilket är en vanlig definition på ett litet företag. Kennert påpekar att det som är karakteristiskt för bokföringsbrott med fällande domar i dag är att gärningsmannen ”är själva rörelsen”. Kennert förklarar vidare att detta är en enskild firma eller ett aktiebolag med en omfattning som är så pass liten att det drivs i enmans regi, vilket innebär att det är en person som driver rörelsen samt själv är ansvarig för verksamhetens angelägenheter.

Vem är den typiska gärningsmannen som döms för ett bokföringsbrott?

Enligt Kennert är den typiska gärningsmannen en man i 45-50 års ålder. Han är utbildad inom någon form av hantverkaryrke såsom snickare, målare, rörläggare, lackerare eller har liknande yrkesutbildning. Han har tidigare haft en anställning inom sitt

hantverkaryrke men blivit uppsagd och då sett som enda lösning att försörja sig genom att starta en egen verksamhet eller på eget initiativ sagt upp sin anställning för att förverkliga drömmen att starta ett eget företag. Gärningsmannen har vid bildandet av företaget en positiv tro på framtiden med hopp om att kunna driva rörelsen framgångsrikt eftersom han har en stark övertygelse om att han är en skicklig hantverkare. Den typiska gärningsmannen har enligt Kennert inte särskilt goda kunskaper inom ämnet redovisning men kan med hjälp av bokföringsprogram så som Hogia eller SPCS sköta vissa delar av företagets bokföring.

Vilka omständigheter har påverkat bokföringens fullständighet?

Kennert beskriver olika sociala problem såsom sjukdom, skilsmässa och alkoholproblem som i samband med dåliga intäkter från företaget är orsak till att bokföringsskyldigheten inte fullgörs. Han berättar vidare att ofta mår gärningsmannen psykiskt dåligt och har svårt att ta rationella beslut. I den situation som uppstår prioriteras inte bokföringen. Den bokföringsskyldige resonerar då att det är angelägnare att lösa de sociala problem som uppstått samt skära i kostnaderna. Det ligger då nära till hand att strunta i bokföringstjänsterna under en period som han eventuellt tidigare hyrt in. Viktigast blir att få företaget att överleva samt erhålla inkomster för sitt levebröd. Bokföringen och betalningar försakats vilket leder till att företaget efter en tid sätts i konkurs om intäkterna fortsätter att utebli samt om de sociala bekymren håller i sig.

Sigurd understryker vikten av internkontroll som en mycket bidragande omständighet till att bokföringsskyldigheten inte fullgörs. I företag som har en fungerande interkontroll utförs bokföringen oavsett om den bokföringsansvarige har sociala problem eller inte. I större företag finns det oftast bra interna rutiner för att hantera bokföring och bokslut. I mindre företag där bokföringsbrott har begåtts är bristande internkontroll utmärkande. Där får sociala problem konsekvenser för företagets bokföring samt fortsatta överlevnad. Sigurd exemplifierar det motsatta genom att om en ekonomichef på ett större börsnoterat företag drabbas av sociala problem såsom skilsmässa påverkar detta inte bokföringens sammanställning.

Båda respondenterna poängterade att företag i kris prioriterar andra kostnader framför bokföringstjänster för att få verksamheten att gå runt. Detta leder till att bokföringsmaterial och andra räkenskaper försakats vilket får olyckliga konsekvenser vid uppdagandet. Kennert tycker sig att genom åren som kammaråklagare på Ekobrottsmyndigheten erfarit att en dåligt genomtänkt rörelse ofta är synonymt med en dålig redovisning.

Hur har bokföringsbrottet begåtts med hänsyn till huvudsakskriteriet?

Respondenterna är eniga om att det vanligaste är att bokföring saknas. Bokföringen saknas genom att den inte upprättats alls eller att den upprättats för sent. Sigurd beskriver ett vanligt scenario där ett företag inte lämnat in årsredovisningen eller årsbokslutet i rätt tid. Detta är oftast förknippat med att företaget en tid därefter går i konkurs eftersom att inte fullgöra sin bokföringsskyldighet ofta har ett samband med att företaget har dålig ekonomi och inte prioriterat bokföringskostnaderna. Ärendet hamnar

via konkursförvaltaren hos Ekobrottsmyndigheten. Konkursförvaltaren anmäler bokföringsbrott och Ekobrottsmyndigheten kan konstatera att bokföringsbrott har begåtts eftersom årsredovisning eller årsbokslut inte har upprättats.

Kennert behandlar sällan fall då bokföringen ej är kontrollerbar men då det inträffat är orsaken att gärningsmannen inte haft kunskap om att upprätta bokföringen på ett korrekt sätt.

Grundas bokföringsbrotten i ett uppsåt eller av oaktsamhet?

Ett typiskt bokföringsbrott idag är enligt Sigurd ett oaktsamt brott i den meningen att gärningsmannen agerat slarvigt och inte tänkt på konsekvenserna av att fullgöra bokföringsskyldigheten. Detta är förknippat med bristande kunskap hos företagare, bokföringsassistenter och revisorer om när och varför det skall bokföras. Rättsväsendet har inte tillräckligt tydligt förmedlat detta budskap. Sigurd berättar att han numera arbetar med att utbilda rättsväsendet och berörda parter av bokföring vilka och vad bokföringsskyldigheten omfattar.

Kennert belyser problematiken kring uppsåt och oaktsamhet. En typisk situation är att gärningsmannen tidigare har bokfört i enighet med bokföringslagen och sedan på grund av omständigheter försakar bokföringsskyldigheten. Rätten dömer gärningsmannen till att uppsåtligt åsidosatt sin bokföringsskyldighet. Det föreligger dock mycket sällan ett kriminellt uppsåt utan detta är ett uppsåt som baseras på att gärningsmannen varit medveten om att bokföringsskyldigheten skall fullgöras eftersom han tidigare bokfört i enighet med bokföringslagen men försakat den genom att prioriterat annat framför bokföringen. Skillnaden mellan att dömas för uppsåtligt eller oaktsamt bokföringsbrott har inget med ett eventuellt kriminellt uppsåt eller inte utan är beroende på om det går att bevisa att det finns en medvetenhet för att bokföring skall upprättas. Är gärningsmannen medveten om sin skyldighet och har åsidosatt den så döms han till att uppsåtligt begått bokföringsbrottet enligt Kennert.

Sigurd poängterar att bokföringsbrott i sig inte är lönsamma. Vid ett kriminellt uppsåtligt bokföringsbrott är orsaken ofta att dölja något annat ekonomiskt brott såsom skattebrott eller oredlighet mot borgenär. Detta sker exempelvis genom att vid en konkurs plocka undan bokföring för att dölja varför konkursboet ser ut som det gör. Detta leder till att det blir svårt att utreda vad som egentligen har hänt. I en situation där flera ekonomiska brott har begåtts är det av utredningsskäl lättast att konstatera bokföringsbrott. Detta är en av anledningarna till att bokföringsbrott är det vanligast registrerade ekonomiska brottet i Sverige.

Föreligger det en medvetenhet om att bokföring skall upprättas?

Både Sigurd och Kennert menar att det stora flertalet av gärningsmännen helt klart är medvetna om att bokföring skall upprättas. Gärningsmannen har ofta drivit näringsverksamhet tidigare och har haft bokföringsassistenter, revisorer eller andra personer i deras omgivning som har påpekat att bokföring skall göras.

Respondenterna är samstämmiga om att företagaren oftast har en tillräcklig kunskap för att kunna fullgöra den löpande verksamhetens bokföring men inte tillräckliga kunskaper för att sammanställa en årsredovisning eller ett årsbokslut helt självständigt vilket heller inte är något krav utan enkelt kan göras med inhyrd hjälp.

Sigurd påpekar dock att ett mycket stort antal gärningsmän absolut inte är medvetna om inom vilka tidsramar den löpande bokföringen skall upprättas som anges i bokföringslagen. Kunskapen om att kontanta transaktioner skall bokföras senast dagen därpå och övriga transaktioner senast vid nästa månads utgång är liten. Denna kunskapsbrist tror Sigurd till stor del beror på att revisorer och bokföringsassistenter inte tillräckligt har förmedlat skyldigheten. Detta kan vara ett tecken på att även de som har en utbildning i ekonomi inte alltid har tillräckliga kunskaper om den omfattande bokföringslagen samt på en dålig kontroll hos revisorerna. Revisorns grundläggande skyldighet att revidera årsredovisningen bygger på att säkerställa att bokföringen skett löpande, på ett korrekt sätt och vid rätt tidpunkt.

Även bokföringsassistenter agerar i vissa fall på ett okunnigt och på ett mindre professionellt sätt berättar Sigurd. Detta genom att inte poängtera vikten av att löpande bokföra affärshändelserna då de inträffar. Det kan ibland hända att bokföringskonsulten istället hjälper en företagare som inte bokfört korrekt löpande genom att i efterhand justera den löpande bokföringen. Enligt Sigurd förlorar bokföringen då sin trovärdighet eftersom affärshändelserna ej låses fast vid rätt tidpunkt vilket är grunden till en trovärdig och rättvisande bokföring.

Är den som är ansvarig för att bokföringsskyldigheten fullgörs medveten om sitt straffrättsliga ansvar enligt bokföringslagen?

Respondenterna är eniga om att företagare generellt sett inte har en tillräcklig förståelse för sitt straffrättsliga ansvar. Kennert som har stor erfarenhet av rättsförhandlingar menar att när företagaren i rätten ådöms straffansvar för bokföringsbrotten inser han oftast att mer kunde ha gjorts för att säkerställa bokföringen.

Det är generellt sett mycket tydligt vem som är ansvarig eftersom det oftast rör sig om mindre verksamheter och där det bara är en person som kan ställas inför straffrättsligt ansvar. Gärningsmannen erkänner i rätten att han brustit i sitt ansvar men kände inte till vidden av sitt straffansvar innan rättegången. Sigurd vill poängtera att bokföringsbrotten är många idag och att situationen är allvarlig eftersom rättsväsendet under flera år inte betonat skyldigheten av att bokföra och vad det innebär.

Vad Sigurd erfar finns det flera fall där företagsledaren blivit åtalad på grund av att han har brustit i sin kontroll av bokföringen. Även då bokföringen genomförts av en bokföringsassistent så är det företagsledarens skyldighet att kontrollera bokföringen. Företagsledare blir därför åtalade för bokföringsbrott genom att ha varit oaktsamma. Dessa brott skulle kunna förhindras genom att företagaren har en bättre förståelse för sitt företagaransvar.

Ekobrottsmyndigheten har enligt Sigurd en stor uppgift att medvetandegöra näringsidkare om företagaransvaret. Detta gör Ekobrottsmyndigheten via avkunnade av domar, ge ut böcker inom ämnet samt att hålla föreläsningar. Domarna verkar som en

åtgärd för att få företagare, bokföringsassistenter samt revisorer att inse allvaret med bokföring. Genom att ge ut litteratur utbildar och förmedlar Ekobrottsmyndigheten budskapet till ett stort antal aktörer. Föreläsningarna är främst riktade mot FAR och SRS.

Kennert belyser problematiken kring definitionen i brottsbalkens 11kap 5 § av vilka ”den som” innefattar. Enligt innebörden av lagens definitionen föreligger straffansvar för betydligt fler än vilka som praktiskt handhar bokföringen. Detta innebär att både företagsledaren, bokföringsassistenten samt revisorn kan innefattas av lagen och därav bli dömda för bokföringsbrott.

Hur har bokföringsbrotten uppdagats?

Dagens kontrollorgan är utformat på ett sådant sätt att bokföringsbrott enligt Sigurd och Kennert upptäcks genom konkursförvaltare eller skattemyndighetens revision. Sigurd förklarar att vid varje konkurs tillsätts en konkursförvaltare. Konkursförvaltaren har en plikt att anmäla brott som upptäcks till Ekobrottsmyndigheten som i sin tur har en plikt att åtala de brott som konkursförvaltaren anmält. Ekobrottsmyndigheten betraktar de brott som anmäls för att urskilja om det är något fall som bör undersökas ytterligare. Ekobrottsmyndigheten skulle kunna lägga ner stora resurser på att undersöka alla de fall som anmäls. Bakom varje bokföringsbrott döljer sig oftast andra ekonomiska brott men det blir en prioriteringsfråga vad gäller Ekobrottsmyndighetens resurser. Bedömningen har gjorts att det är bättre att få ett stort antal fällande domar gällande bokföringsbrott än att endast ett fåtal blir dömda. I vissa fall görs dock bedömningen att en anmälan måste undersökas vidare. Skattemyndighetens revision sker antingen slumpvis eller vid misstanke om skattebrott. När skattemyndigheten upptäcker ett bokföringsbrott vid revision sker ett anmälningsförfarande till Ekobrottsmyndigheten som är likartat konkursförvaltarens.

Någon som fattat en misstanke om bokföringsbrott i ett företag kan självklart göra en anmälan till Ekobrottsmyndigheten. Detta är dock ett väldigt sällsynt förfarande enligt Kennert eftersom när kännedom om brottet finns är den som gör anmälan själv oftast på något sätt delaktig i ansvaret.

Sigurd tror och hoppas stark på revisorernas roll i framtiden. Han menar att priset på revisorsarvode inte bör användas som ett redskap i konkurrensen om klienter samt att företagsrevidering definitivt inte skall användas som en inkörsport till att sälja in övriga konsulttjänster till klienter. Revisionsbyråerna skall sätta priset på revisorsarvodet så att tillräckliga resurser kan sättas in för att göra en korrekt revidering med alla intressenters intressen i åtanke.

Vidare belyser Sigurd att Ekobrottsmyndigheten arbetar hårt mot revisorernas intresseorgan för att implementera tanken att god revisorssed är att upplysa klienterna om korrekt bokföring samt att även våga använda sin anmälningsplikt när det behövs. Sigurd tror att ökande antal fällande domar gällande bokföringsbrott gör att även bokföringsassistenter och revisorer i framtiden kommer att beröras på ett mer påtagligt sätt. Detta kommer att göra dem mer uppmärksamma och noggranna i framtiden.

Ekobrottsmyndigheten skulle behöva lägga sina resurser i kampen på grövre ekonomiska brott och bli förskonad från att handha bokföringsbrott av det slaget som till stor del beror på slarv, okunskap eller där inget kriminellt uppsåt ligger bakom gärningen. Sigurd tror och hoppas att dessa brott kommer att minska rejält i framtiden när alla berörda parter förstått allvaret med bokföringsskyldigheten.

5 Analys

I detta kapitel analyseras empirin utifrån uppsatsens teoretiska referensram. I analysen skall författarna utreda mönster och förklaringar gällande okunskap kopplat till bokföringsbrott. Analysen har delats in i tre kategorier vilka är knutna till indelningen som författarna har gjort i den teoretiska referensramen.

5.1 Bokföringslagen och huvudsakskriteriet

Det framgår i rättsfallen samt genom respondenternas svar att bokföringsbrotten har begåtts i relativt små näringsverksamheter. Det råder dock ingen tvekan om att verksamheten bedrivits på ett sådant sätt att företagen ingår i kretsen av bokföringsskyldiga.

Straffbarheten vid bokföringsbrott har begränsats till huvudsakskriteriet som är en juridisk bedömning med syfte att avgränsa det straffbara området (Bokföringsbrott och brott mot borgenärer 2002). Genom rättsfallen och intervjuerna framgår klart att näringsverksamheterna som bedrivits är små i sin omfattning vad gäller antal anställda och omsättning och det är ofta den åtalade som driver verksamheten själv. Det är små verksamheter som svarar för det stora antalet lagförda bokföringsbrott. Huvudsakskriteriet är en bedömningsfråga och det torde därför vara svårt att utreda och fastställa om detta kriterium är uppfyllt eller inte. Som huvudsakskriteriet är uppbyggt idag finns det anledning att tro att kriminaliseringen främst drabbar mindre företag. Detta eftersom det skulle krävas mycket stora avvikelser i bokföringen i ett företag med stor balansomslutning och hög omsättning för att verksamhetens resultat eller ställning i huvudsak inte skulle kunna bedömas. I ett litet företag skulle det däremot endast krävas mindre avvikelser för att bokföringen i huvudsak inte skulle återspegla verkligheten.

Respondenter och rättsfall anger att bokföringen saknas till följd av omständigheter såsom exempelvis flytt, vattenskador eller att någon i gärningsmannens omgivning kastat den. Dessa omständigheter undanröjer inte det ansvar som föreligger att bokförings- och räkenskaps material skall bevaras på ett betryggande sätt i minst tio års tid.

Rättsfallen samt respondenternas svar explicerar att bokföringsbrott i huvudsak är av sådan karaktär att huvudsakskriteriet överskrids genom att bokföringen saknas. Respondenterna poängterar att en dåligt planerad rörelse oftast är förknippat med en dålig redovisning. Avsaknaden av bokföring försvårar och gör det i många fall omöjligt för såväl konkursförvaltare som brottsbekämpande myndigheter att utreda vad som föregått konkursen eller taxeringsrevisionen.

5.2 Bokföring och straffansvar

I rättsfallen samt utifrån intervjuerna framkommer det att företagare dömda för bokföringsbrott är medvetna om att bokföring skall upprättas för verksamheten.

Kunskapen om hur bokföringen skall utformas och upprättas är varierande och ofta mycket bristfällig. I ett av rättsfallen sparade gärningsmannen kvitton för att vid årets slut bokföra verksamheten. I detta fall har gärningsmannen inte bokfört i tid och därav överskridit huvudsakskriteriet. Att inte bokföra i rätt tid är ett vanligt förfarande där många företagare av misstag begår bokföringsbrott.

Flertalet gärningsmän tror sig uppfylla bokföringsskyldigheten genom att spara kvitton, verifikationer och kontoutdrag. Detta är inget fel i sig men inte tillräckligt för att fullgöra sin bokföringsskyldighet. Det är tydligt att gärningsmännen har en felaktig bild av vad det innebär att fullgöra sin bokföringsskyldighet. Genom rättsfallen och intervjuerna framgår det tydligt att flertalet av de gärningsmän som begår bokföringsbrott har en tämligen låg kunskap inom ämnet redovisning. Den typiska gärningsmannen är en yrkeskunnig person med olika sorters hantverkarfärdigheter. I de flesta fall är gärningsmannen inte kapabel att förvränga bokföringen eftersom kunskaperna om ett sådant förfarande inte finns. Detta innebär att de bokföringsbrott som uppdragas är mindre komplicerade och orsakade på grund av bristande kunskap.

Det är vanligt att företagsledare blir dömda för oaktsamma bokföringsbrott på grund av att de inte kontrollerat en felaktig bokföring som en bokföringskonsulent har utfärdat i företagets vägnar. Det framkommer både genom rättsfallen och via respondenterna att företagare som blir åtalade för bokföringsbrott genom ett sådant förfarande inte förstår vidden av det företagaransvar som åligger en företrädare för en verksamhet. Företagaren har inget kriminellt uppsåt men i brist på förståelse för sitt ansvar att kontrollera den felaktiga bokföringen döms företagaren för bokföringsbrott. Utmärkande för detta ansvar är att det drabbar företagaren inte endast i fall där denne själv har begått en straffbar gärning utan även då den straffbara handlingen är hänförlig till någon anställd eller på annat sätt underordnad (Persson 1997).

Endast i ett av rättsfallen har förfarandet varit sådant att gärningsmannen definitivt borde insett de straffrättsliga konsekvenserna. Detta på grund av att gärningsmannen haft ett aktivt uppsåt att täcka svarta löner genom att förvränga bokföringen. I de resterande nitton rättsfallen föreligger inget uppenbart kriminellt uppsåt. Detta utesluter inte att flera av gärningsmännen möjligen hade ett kriminellt uppsåt men vid åsidosättande av bokföringen är det svårt att fastställa brottets grund. I ett av rättsfallen påstod gärningsmannen att bokföringen försvunnit vid flytt. Detta försvårar utredningen av eventuella andra ekonomiska brott som eventuellt förelåg och därför döms gärningsmannen endast för bokföringsbrott.

Enligt brottsbalken skall en handling anses oaktsam om den avviker från vad en inom området kunnig och allmänt klok och förständig person skulle ha gjort i samma situation. Det krävs därav att handlandet avviker från ett aktsamt beteende. Av rättsfallen samt respondenternas beskrivningar framkommer det att oaktsamma brott är ett vanligt förfarande, särskilt då en företagsledare döms för ett bokföringsbrott. Det kan tyckas strängt att en företagsledare bär ett straffrättsligt ansvar för anställdas eller underordnades förseelser. Motivet till denna konstruktion är att lagstiftaren vill betona övervakningsplikten som företagsledaren har (Persson 1997). Det uppfattas väldigt tufft att lagen kräver att en företagsledare skall besitta sådana bokföringskunskaper att han skall klara kontrollera att den som upprättat bokföringen har gjort den korrekt.

Företagare som bokfört tidigare men på grund av olika omständigheter upphör med att bokföra döms till att uppsåtligt ha åsidosatt bokföringsskyldigheten. Detta behöver inte betyda att gärningsmannen hade ett kriminellt uppsåt eller en tillräcklig kunskap om bokföringens förfarande. Tingsrättens bedömning av uppsåt grundar sig i att gärningsmannen antingen uppsåtligt begått ett ekonomiskt brott eller att gärningsmannen trots förståelse för sin bokföringsskyldighet ej fullgjort denna av någon anledning. Eftersom företagaren bokfört vid ett tidigare tillfälle anser tingsrätten att han medvetet åsidosätter bokföringen och därför är uppsåtlig i sitt agerande.

Bokföringsbrott där inget kriminellt uppsåt föreligger skulle kunna förhindras genom att företagare bättre förstår vikten av att bokföringen upprättas på ett korrekt sätt samt de straffrättsliga konsekvenser som uppstår av att bokföringen åsidosätts. Det som generellt genomsyras av rättsfallen är att företagaren inte förstår sitt straffrättsliga ansvar.

Den krets som kan straffas för bokföringsbrott är betydligt större än den krets som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (Dahlqvist & Elofsson 2002). Det är inte självklart vilka som innefattas av brottsbalkens 11kap 5 § och detta anser författarna skapar otydliga signaler kring straffansvarets vidd. I rättsfallen framkommer detta genom att företagare antar att bokföringsskyldigheten fullgjorts genom att låta en bokföringsassistent upprätta bokföringen eller att en revisor granskat och reviderat verksamheten. När en brottslig gärning har begåtts i en näringsverksamhet bedriven av en juridisk person kommer därför en eller flera fysiska personer att bära det straffrättsliga ansvaret (Persson 1994). Detta innebär att både företagsledaren, bokföringskonsulenten samt revisorn kan innefattas av lagen och därav bli dömda för bokföringsbrott. Revisorer och bokföringskonsulenter kan agera missvisande genom att inte poängtera vikten av att inte åsidosätta bokföringen. Detta tyder på att revisorer och bokföringskonsulenter i stor utsträckning inte har förstått de straffrättsliga konsekvenserna som både företagaren och de själva utsätts för samt att förståelsen för vilka som omfattas av lagen för bokföringsbrott är låg.

5.3 Ekonomisk brottslighet

Rättsfallen och intervjuerna klargör att bokföringsbrott uppdagas genom konkursförvaltare eller genom att skattemyndigheten verkställer en taxeringsrevision. Detta innebär att de registrerade bokföringsbrotten är kopplat till antal företagskonkurser samt skattemyndighetens resurser för att behandla revisioner.

I rättsfallen som författarna granskat förekom det endast ett fall där bokföringen var osann. Det är svårt för dagens kontrollorgan att uppdaga de bokföringsbrott som är osanna med ett kriminellt uppsåt. Detta beror på att osanna brott lever vidare längre och klarar sig undan konkurser och därför är mycket svårare att upptäcka. Dessa brott finns i verksamheter med en lönsam rörelse och med en fungerande internkontroll. Det innebär att det inte föreligger någon anledning till misstanke och därför kan brotten fortleva längre utanför kontrollorganens vetskaper.

Bokföringsbrott är oftast inte lönsamma i sig utan ett verktyg för att dölja andra brott i en verksamhet. Både rättsfallen och respondenternas erfarenheter visar att bokföringsbrott är ett led i annan ekonomisk brottslighet. Vad författarna haft möjlighet att utläsa från rättsfallen är att bokföringsbrottet används som ett sätt att dölja

skattebrott. I rättsfallen framkommer det att gärningsmannen i vissa fall inte har bevarat bokföringen på grund av olika omständigheter. Detta genom att bokföringen kommit bort vid flytt, att den vattenskadats eller av okänd anledning försvunnit. Det kan tänkas vara så att gärningsmannen använt bokföringsbrottet för att undgå dömas för andra ekonomiska brott som skulle ha fått grövre konsekvenser. Författarna misstänker att eftersom bokföringsbrottet prioriteras uppdagas inte alltid de ekonomiska brott som gärningsmannen egentligen utförde. Med lagens nuvarande utformning och kontrollorganens insatser tycker författarna sig se att detta kan vara ett verktyg för gärningsmän att undgå grövre straff eftersom det är svårt att bevisa andra ekonomiska brott utan bokföringsmaterial.

6 Slutsatser

I detta kapitel besvaras uppsatsens problemfråga. Slutsatserna grundas på uppsatsens analys. Avslutningsvis presenteras förslag till fortsatt forskning.

Beror flertalet bokföringsbrott på att näringsidkare eller företrädare för verksamheter i näringslivet är okunniga inom ämnet redovisning och därför inte har en tillräcklig förståelse för deras ansvar gentemot bokföringslagen?

Författarnas undersökning visar att företagare dömda för bokföringsbrott är medvetna om att bokföring skall upprättas. Flertalet av de bokföringsbrott som begås idag beror med stor sannolikhet på att gärningsmännen inte har en tillräcklig förståelse för innebörden av bokföringsskyldigheten. De flesta bokföringsbrott är enkla i sin natur och vanligast är att gärningsmannen har en felaktig bild av vad bokföringsskyldigheten innebär samt vem den omfattar.

Analysen av undersökningen visar att företrädare för verksamheter i näringslivet inte är införstådda i sitt företagaransvar och därför brister i sin kontrollskyldighet av bokföringen. Detta leder till att bokföringsbrott begås när en företrädare inte upptäckt att bokföringen är felaktig eller att bokföringen inte lämnats in i tid. Författarna anser att företagaransvaret är straffrättsligt omfattande. Att en företagsledare skall besitta sådana bokföringskunskaper för att kunna kontrollera bokföringen som upprättats utav en bokföringsassistent eller annan underordnad är tämligen orimligt. Detta eftersom det inte krävs kunskaper inom redovisning för att starta upp en verksamhet eller att leda den.

Den typiska gärningsmannen är en person med hantverkarkunskaper snarare än redovisningskunskaper. Detta leder till komplikationer när bokföringsskyldigheten skall fullgöras eftersom gärningsmannen är mer fokuserad på den egentliga verksamheten än att upprätta bokföring. Bokföringsbrotten begås då verksamheten hamnar i kris och intäkterna uteblir. I mindre verksamheter kan även sociala problem bidra till att bokföringen åsidosätts som ett resultat av bristande interkontroll. Gärningsmannen förstår inte de rättsliga konsekvenserna av att inte fortsätta fullgöra sin bokföringsskyldighet och prioriterar andra kostnader än utgifterna för bokföringshjälpen. Författarna anser att dessa slag av bokföringsbrott inte skulle behöva begås om näringsidkarna själva hade kompetensen att upprätta bokföringen i egen regi eller hade kunskapen om och förståelsen för konsekvenserna av att inte fullgöra bokföringsskyldigheten.

I dag är konkurser samt skattemyndighetens revisioner avgörande tillvägagångssätt för att uppdaga bokföringsbrott. Av denna anledning finns det ett starkt samband mellan bokföringsbrott och kontrollorganens insatser. Företag i kris samt gärningsmän med bristande kunskaper representerar den registrerade bokföringsbrottsligheten. Författarna anser att kontrollorganens utformning är av sådan karaktär att bokföringsbrott som befinner sig i lönsamma verksamheter med en fungerande internkontroll inte utsätts för kontrollorganens metoder för att upptäcka bokföringsbrott. Detta skulle kunna innebära att den lagförda bokföringsbrottsligheten i Sverige som till stor grundar sig i okunskap inte är representativ för näringslivet i sin helhet.

I undersökningen framgår att de vanligaste associationsformerna där bokföringsbrott begås är enskilda firmor och mindre aktiebolag. Författarna tror att detta kan vara ett resultat av huvudsakskriteriets utformning. Huvudsakskriteriet missgynnar mindre verksamheter eftersom felaktigheter i absoluta tal får större konsekvenser när en verksamhets ställning och resultat skall bedömas med ledning av bokföringen.

Analysen visar att bokföringsbrott ibland används för att dölja andra ekonomiska brott. Bokföringsbrott är inte lönsamma i sig men med lagens nuvarande utformning och kontrollorganens insatser kan brottet vara ett verktyg för gärningsmän att undgå grövre straff. Detta eftersom bokföringsbrott kan undanröja bevis för andra ekonomiska brott. Gärningsmannen kan därav undgå flera åtalspunkter och erhålla en mildare dom. Författarna uppmärksammar möjligheten att utnyttja bokföringslagen genom att agera okunnigt.

Författarna tycker även att det är ett problem att straffbarheten begränsats till huvudsakskriteriet. Detta eftersom det verkar mycket svårt att med gällande lagstiftning utdöma straffansvar för de personer som systematiskt lämnar felaktiga uppgifter i bokföringen, men som medvetet håller fusket på en nivå som gör att rörelsens ekonomi i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen.

6.1 Förslag till fortsatt forskning

Uppsatsen berör ett område som det inte skrivits mycket om och det finns således ett flertal närliggande problemområden som är lämpliga för fortsatt forskning. Det är till exempel intressant att studera vilka underliggande orsaker som har bidragit till den bristande förståelse för innebörden av bokföringsskyldigheten. Det skulle också vara intressant att undersöka kontrollorganens tillvägagångssätt för att upptäcka bokföringsbrott. Ytterligare ett exempel på ett intressant ämne kan vara att undersöka om huvudsakskriteriet missgynnar mindre företag. Vidare skulle det även vara intressant att undersöka om mindre företag skulle gynnas av bokföringslättnader av de bokföringskrav som återfinns i bokföringslagen.

7 Källförteckning

7.1 Böcker

Arbnor Ingeman, Bjerke Björn, Företagsekonomisk metodlära, Lund, Studentlitteratur, 1994.

BRÅ-rapport 2000:10, Antologi: perspektiv på ekobrottsligheten, Stockholm, BRÅ, 2000.

Dahlqvist Anna-Lena, Elofsson Sigurd, Bokföringsbrott och bokföringslagen, Stockholm, Norstedts Juridik AB, 2002.

Eriksson Lars Torsten, Wiedersheim-Paul Finn, Att utreda, forska och rapportera, Malmö Liber Ekonomi, 1997.

Flertalet författare, FAR:s Ekonomiska brott i aktiebolag, Stockholm, FAR Förlag AB, 2000.

Flertalet författare, FAR:s Samlingsvolym (2002), Stockholm, FAR Förlag AB, 2002.

Holme Idar Magne, Solvang Bernt Krohn, Forskningsmetodik, Lund, Studentlitteratur, 1997.

Korsell Emanuelsson Lars, Ekobrott - Utvecklingen av några centrala brottstyper, Stockholm, Brottsförebyggande rådet, 2002.

Kvale Steinar, Den kvalitativa forskningsintervjun, Studentlitteratur, Lund, 1997.

Nord 1992:18, Revisorn och ekonomisk brottslighet, Stockholm, Nordisk Ministerråd, 1992.

Patel Runa, Davidson Bo, Forskningsmetodikens grunder, Lund, Studentlitteratur, 1994.

Persson Jan, Straff ansvar inom företag, Göteborg, Industriförbundet och Förlags AB Industrilitteratur, 1997.

Smith Dag, Redovisningens språk, Lund, Studentlitteratur, 2000.

7.2 Lagar och förarbeten

Bokföringslagen (1999:1078)

Brottsbalken (1962:700)

Ds: departementsserien 2002:57, Bokföringsbrott och brott mot borgenärer, Fritzes offentliga publikationer, Stockholm, 2002.

Regeringens proposition 1997/98:99

Regeringens proposition 1998/99:130

Statens offentliga utredningar 1996:30, Borgenärsbrotten, Stockholm, Fritzes offentliga publikationer, 1996.

Statens offentliga utredningar 1973:57, Förslag till bokföringslag, Stockholm, 1973.

Årsredovisningslagen (1995:1554)

7.3 Artiklar

Social Politik, ”Svindlarna sitter med trumf”, 2003:1, a.

Social Politik, ”Ren girighet eller ideologi?”, 2003:1, b.

7.4 Internet

2003-11-12, klockan 12:15

<http://www.ekobrottsmyndigheten.se/>

2003-12-16, klockan 14:45

<http://www.insidan.su.se/pressmeddelanden.php?pm=417>

Korsell Emanuelsson Lars, ”Myndigheter väljer bort allvarliga ekobrott”, 2003-11-27

7.5 Övrig media

Nyhetsmorgon, ”Skandia och bokföringsbrott”, Rapport, 20031205.

7.6 Rättsfall

Mål nr B 10310-02 Dom: 2003-01-27 Göteborgs Tingsrätt: Rotel 41 Avd 4

Mål nr B 4662-02 Dom: 2003-01-31 Göteborgs Tingsrätt: Rotel 42 Avd 4

Mål nr B 3482-02 Dom: 2003-02-19 Göteborgs Tingsrätt: Rotel 43 Avd 4

Mål nr B 11034-02	Dom: 2003-02-19	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 42 Avd 4
Mål nr B 2001-01	Dom: 2003-02-21	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 42 Avd 4
Mål nr B 1036-03	Dom: 2003-03-06	Göteborgs Tingsrätt: Rotel44 Avd 4
Mål nr B 4503-02	Dom: 2003-03-06	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 44 Avd 4
Mål nr B 12965-02	Dom: 2003-03-12	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 43 Avd 4
Mål nr B 9850-02	Dom: 2003-03-12	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 43 Avd 4
Mål nr B 10212-01	Dom: 2003-04-07	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 41 Avd 4
Mål nr B 8510-02	Dom: 2003-04-16	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 41 Avd 4
Mål nr B 11647-02	Dom: 2003-04-24	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 48 Avd 4
Mål nr B 13456-02	Dom: 2003-04-30	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 43 Avd 4
Mål nr B 3870-03	Dom: 2003-09-19	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 48 Avd 4
Mål nr B 13322-02	Dom: 2003-10-13	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 48 Avd 4
Mål nr B 6381-03	Dom: 2003-10-17	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 48 Avd 4
Mål nr B 4524-03	Dom: 2003-10-20	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 48 Avd 4
Mål nr B 3539-03	Dom: 2003-10-27	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 43 Avd 4
Mål nr B 4317-03	Dom: 2003-11-03	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 41 Avd 4
Mål nr B 11771-02	Dom: 2003-11-24	Göteborgs Tingsrätt: Rotel 43 Avd 4

7.7 Intervjuer

Elofsson Sigurd, Ekobrottsmyndigheten, staben i Stockholm, 20031218.

Lundgren Kennert, Ekobrottsmyndigheten, västra avdelningen Göteborg, 20031217.

Bilaga 1: Rättsfallsguide

- Vilken fördelning av respektive associationsform samt storlek på näringsverksamheten förekommer vid bokföringsbrott?
- *Vem är den typiska gärningsmannen som döms för ett bokföringsbrott?*
- Vilka omständigheter har påverkat bokföringens fullständighet?
- *Hur har bokföringsbrottet begåtts med hänsyn till huvudsakskriteriet?*
- Grundas bokföringsbrotten i ett uppsåt eller av oaktsamhet?
- *Föreligger det en medvetenhet om att bokföring skall upprättas?*
- *Är den som är ansvarig för att bokföringsskyldigheten fullgörs medveten om sitt ansvar gentemot bokföringslagen?*
- *Hur har bokföringsbrotten uppdagats?*

Bilaga 2: Intervjuguide

- Bakgrundsbeskrivning av respondenten
 - Namn
 - Yrke
 - Arbetsplats
 - Arbetsuppgift
- Hur skulle du beskriva ett typiskt bokföringsbrott?
 - Gärningsman
 - Företagsform
 - Huvudsakskriteriet
 - Uppsåt/oaktsamhet
- Hur upplever du de åtalades kunskaper inom ämnet redovisning?
 - Bokföringsskyldighet
 - Praktiskt genomförande av bokföring
- Är den som är ansvarig för att bokföringsskyldigheten fullgörs medveten om sitt ansvar gentemot bokföringslagen?
 - Företagaransvar
 - Företagsform
- Hur skulle du beskriva orsakerna till att ett bokföringsbrott begås i Sverige?
 - Oaktsamma
 - Uppsåt
 - Typiska omständigheter
- Hur har bokföringsbrotten uppdagats?
 - Taxeringsrevision
 - Konkurs
- Är din uppfattning att de bokföringsbrott som är registrerade idag speglar den faktiska bokföringsbrottligheten i näringslivet?
- Vilka åtgärder skall vidtas för att minska antalet bokföringsbrott i Sverige?
 - Oaktsamma
 - Uppsåt