



REGERINGSKANSLIET

Remiss

2011-11-25

Ju2009/5053/L1

Justitiedepartementet

*Enheten för fastighetsrätt och associationsrätt
Anders Ahlgren
Telefon 08-405 37 54*

Se sändlista

BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Ink. 2011 -11- 2 8

Remiss: Försenad årsredovisning och bokföringsbrott

I betänkandet Försenad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m. (SOU 2009:46) föreslogs en ändring i brottsbalkens bestämmelse om bokföringsbrott. I ett särskilt yttrande från en av utredningens experter lämnades ett alternativt förslag. Under remissbehandlingen ansåg många remissinstanser att regeringen vid beredningen av betänkandet även borde överväga det alternativa förslaget. Ett utdrag ur sammanställningen av remissyttrandena, en sammanfattning av utredningens förslag samt det särskilda yttrandet bifogas.

Regeringen har ännu inte tagit ställning till förslagen.

Eftersom förslaget i det särskilda yttrandet endast innehöll en allmänmotivering har det på tjänstemannanivå i Justitiedepartementet upprättats en promemoria med förslag till lagtext och författningskommentar, som härmed remitteras (tre sidor).

Ni behöver inte upprepa tidigare lämnade synpunkter. Syftet med denna remiss är endast att få synpunkter på den kompletterande lagtexten och författningskommentaren.

Vi behöver era synpunkter senaste den **19 december 2011**. Vi tar gärna emot ert remissvar med e-post till Ju.L1@justice.ministry.se. Ange diarienummer Ju2009/5053/L1 och remissinstansens namn i rubriken på e-postmeddelandet.

Postadress
103 33 Stockholm

Telefonväxel
08-405 10 00

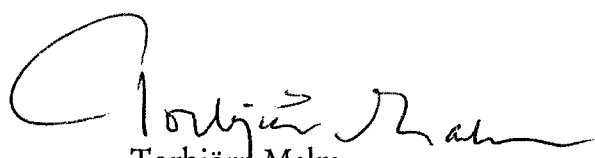
E-post: registrator@justice.ministry.se

Besöksadress
Rosenbad 4

Telefax
08-20 27 34

Telex
178 20 PREMIER S

Eventuella frågor besvaras av Anders Ahlgren, tel. 08-405 37 54.



Torbjörn Malm
Ämnesråd

Sändlista

1. Hovrätten för Västra Sverige
2. Malmö tingsrätt
3. Åklagarmyndigheten
4. Ekobrottsmyndigheten
5. Rikspolisstyrelsen
6. Brottsförebyggande rådet
7. Revisorsnämnden
8. Finansinspektionen
9. Skatteverket
10. Kronofogdemyndigheten
11. Bokföringsnämnden
12. Länsstyrelsen i Stockholms län
13. Bolagsverket
14. Sveriges advokatsamfund
15. Far
16. Finansbolagens förening
17. Företagarna
18. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
19. Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet
20. Svenskt Näringsliv
21. Sveriges redovisningskonsulters förbund

Förslag till lag om ändring i brottsbalken

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 8 § brottsbalken ska ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

8 §¹

Vårdslöshet mot borgenärer får åtalas av åklagare endast om åtal är påkallat från allmän synpunkt.

Bokföringsbrott som är ringa får åtalas av åklagare endast om åtal av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt.

Denna lag träder i kraft den XX.

¹ Senaste lydelse 2005:242.

Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i brottsbalken

11 kap. Om brott mot borgenärer m.m.

11 kap. 8 §

Vårdslöshet mot borgenärer får åtalas av åklagare endast om åtal är påkallat från allmän synpunkt.

Bokföringsbrott som är ringa får åtalas av åklagare endast om åtal av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt.

Paragrafen innehåller bestämmelser om särskild åtalsprövning för vissa brott mot borgenärer.

I det nya *andra stycket* införs en bestämmelse om särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa. Regeln innebär att ringa brott får åtalas av åklagare endast om det av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt. Utgångspunkten är att åtal inte ska väckas för sådana brott. Att åtal får väckas endast om det är ”av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt” innebär en stark presumtion mot åtal (jfr prop. 2002/03: 54 s. 14 f.).

I rättspraxis har ett antal omständigheter framhållits som avgörande för om ett bokföringsbrott ska anses vara ringa eller av normalgraden. Högsta domstolen har beaktat bl.a. om det rört sig om upprepade förseningar, storleken på omsättningen och antalet transaktioner samt om verksamheten varit nystartad och i vilken associationsform den bedrivits (se rättsfallen NJA 2004 s. 618 och NJA 2007 s. 451).

Åtal bör som huvudregel anses vara av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt vid upprepade gärningar som inte uppfyller förutsättningarna för att åtalas som brott av normalgraden. En sådan situation kan vara om årsredovisningen eller årsbokslutet för flera olika bolag som företräds av samma person eller personer ett och samma år upprättats för sent, men där respektive försening inte är sådan att brotten är att bedöma som brott av normalgraden. I den situationen föreligger normalt sett förutsättningar för att åtala företrädarna avseende samtliga ringa brott. En annan situation där förutsättningar för att väcka åtal kan anses föreligga är om åklagaren tidigare inte väckt åtal för ringa brott eftersom det då inte varit av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt. Har ett företag tidigare upprättat årsredovisningen eller årsbokslutet för sent och förseningen inte lett till åtal, ska detta beaktas vid den särskilda åtalsprövningen om förseningen inträffar på nytt. Styrkan i en sådan omständighet får dock anses avta med tiden.

Förutsättningar att väcka åtal föreligger som regel vid mer eller mindre systematiska brister i den allmänna laglydnaden och efterlevnaden av de krav som ställs på den som bedriver bokföringsskyldig verksamhet.

Ikraftträdandebestämmelse

Denna lag träder i kraft den XX.

Lagändringen träder i kraft den XX.

Bestämmelsen om särskild åtalsprövning innebär en inskränkning av åklagarens befogenhet att väcka åtal för bokföringsbrott som är att bedöma som ringa. Efter ikraftträdandet får sådant åtal väckas endast om det av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt (jfr 7 § lagen [1964:163] om införande av brottsbalken). Åtal som väckts före den XX påverkas inte av lagändringen.

Justitiedepartementet

Ju2009/5053/L1

Sammanställning av remissyttranden över
betänkandet Försenad årsredovisning och
bokföringsbrott, m.m.

(SOU 2009:46)

Förteckning över remissinstanserna.....	3
Remissinstanser som utan närmare motivering har tillstyrkt förlagen eller lämnat dem utan erinran	4
1. Bokföringsbrott	5
2. Koncerndefinition.....	16
3. Tryggandelagen	22
4. Kassaflödesanalys.....	33

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över betänkandet Försenad årsredovisning och bokföringsbrott m.m. (SOU 2009:46) inkommit från följande remissinstanser; **Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Malmö tingsrätt, Riksdagens ombudsmän, Justitiekanslern, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Brottsförebyggande rådet, Kommerskollegiet, Revisorsnämnden, Finansinspektionen, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Länsstyrelsen i Stockholms län, Bolagsverket, Sveriges advokatsamfund, FAR SRS (numera Far), Finansbolagens förening, Företagarna, Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG), Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Lantbrukarnas Riksförbund, Rådet för finansiell rapportering, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Svenskt Näringsliv, Sveriges Aktiesparares Riksförbund – Aktiespararna och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF).**

Yttrande över betänkandet har också inkommit från **Pensionskonsult Anders Palm.**

Följande remissinstanser har inbjudits men avstått från att yttra sig:

Ekonomistyrningsverket, Regelrådet, OMX Nordic Exchange Stockholm AB, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO) och Sveriges Kommuner och Landsting (SKL).

Följande instanser har erbjudits att lämna yttrande men inte inkommit med något: **Länsrätten i Gävleborgs län (numera Förvaltningsrätten i Falun), Riksrevisionen, Fondbolagens Förening, Konsumentkooperationens pensionsstiftelse, Kollegiet för svensk bolagsstyrning, Linköpings Universitet Ekonomiska institutionen, Näringslivets Regelnämnd, Pensionsregistreringsinstitutet, PRI, ideell förening, PRI Pensionstjänst AB, Rådet för kommunal redovisning, Sparbankernas Riksförbund, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska Kreditföreningen, och Swedish Pension Funds Associations (SPFA).**

Remissinstanser som utan närmare motivering har tillstyrkt förslagen eller lämnat dem utan erinran

Kammarrätten i Stockholm, Riksdagens ombudsmän (JO), Rikspolisstyrelsen, Kommerskollegium, Bolagsverket, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Rådet för finansiell rapportering, och Svenska Bankföreningen.

1. Bokföringsbrott

Hovrätten för Västra Sverige

Hovrätten delar utredningens uppfattning att processen med att avsluta den löpande bokföringen, som kommer till uttryck i ett årsbokslut eller en årsredovisning, är en utomordentligt viktig del av bokföringsarbetet. Årsredovisningen innehåller information som inte finns i den löpande bokföringen och som har betydelse i olika sammanhang och för en rad skilda aktörer. Mot denna bakgrund framstår det för hovrätten som motsägelsefullt att underlåtenhet med avseende på upprättande av årsbokslut eller årsredovisning ska undantas från det straffbara området.

Vidare ifrågasätter hovrätten den lagtekniska lösningen som utredningen har valt. Begreppen "resultat och ställning" och "ekonomiska resultat och ställning" torde i det här sammanhanget ha samma betydelse. Att ordet "ekonomiska" tas bort från lagtexten synes därför inte leda till det som utredningen vill åstadkomma, nämligen att enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats inte ska medföra ansvar för bokföringsbrott.

Utredningen redovisar en alternativ lösning som går ut på att i lagtexten uttryckligen ange att bedömningen av om det är möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens resultat och ställning ska göras med ledning av den sammantagna räkenskapsinformationen i företaget. Om man vill bibehålla synen på årsbokslut och årsredovisning som utomordentligt viktiga delar av bokföringsarbetet förefaller denna lösning som lämpligare än den som utredningen förslagit.

Andra lösningar för att undanta mindre allvarliga förseelser från det straffbara området har presenterats i det särskilda yttrandet till betänkanget. Om lagstiftaren skulle överväga att förändra tillämpningsområdet för vad som är ringa bokföringsbrott bör påpekas att praxis på detta område är sparsam. Ska tillämpningsområdet utvidgas bör det tydligt definieras vad som kan utgöra ringa brott.

Malmö tingsrätt

Tingsrätten har inga invändningar mot utredningens förslag i de delar som berör koncerndefinitioner, tryggandelagen och kassaflödesanalys.

Vad gäller straffansvaret för bokföringsbrott delar tingsrätten de synpunkter som framförts av Roland Andersson i det särskilda yttrandet. Tingsrätten ställer sig också tveksam till om den föreslagna lagändringen skulle få den effekt som utredningen eftersträvar. Vidare anser tingsrätten att det kan ifrågasättas om den tillämpning av lagförslaget som utredningen förespråkar verkligen innebär en förändring av gällande rätt. Mot denna bakgrund anser tingsrätten att alternativa lösningar, däribland de som lagts fram i det särskilda yrkandet, bör övervägas noggrant i det fortsatta beredningsarbetet.

Åklagarmyndigheten

Åklagarmyndigheten ställer sig tveksam till den föreslagna ändringen i straffbestämmelsen om bokföringsbrott med den reservationen att en avkriminalisering av underlåtenheten att i tid

upprätta årsredovisning kan vara påkallad i vissa bagatellartade fall. Det förslag till alternativ lösning som experten Roland Andersson presenterat i det särskilda yttrandet – en åtalsprövningsregel för ringa fall av bokföringsbrott – är enligt min mening en mer tilltalande lösning. Jag delar således de överväganden som lämnats i Ekobrottsmyndighetens yttrande i frågan om en sådan lösning.

Behovet av en justering av bokföringsbrottet

Åklagarmyndigheten delar Ekobrottsmyndighetens uppfattning att bokföringsbrottet bör vara reserverat för gärningar med rimligt högt straffvärde. Det kan därför finnas goda skäl för en avkriminalisering som tar sikte på mindre allvarliga fall och då särskilt vad gäller för sent upprättad årsredovisning och årsbokslut.

Utredningen föreslår en ändring i straffbestämmelsen om bokföringsbrott med syftet att straffansvaret inte ska omfatta försenad årsredovisning och årsbokslut. Jag ställer mig tveksam till om den förslagna ändringen i bokföringsbrottets huvudsaksrekvisit, leder till den av utredningen aviserade effekten, nämligen att enbart den omständigheten att ett företag som inte upprättar årsredovisning inom den föreskrivna tiden, skulle falla utanför det straffbara området. I likhet med Ekobrottsmyndigheten menar jag att utredningen synes ifrågasätta den gängse tolkningen att årsbokslut och årsredovisning ger information om rörelsens ekonomiska resultat och ställning medan grund- och huvudbok ger information om rörelsens förlopp. Mot bakgrund av utredningens förslag är denna inställning är något svårförståelig.

Betydelsen av årsredovisningen

En avgörande fråga för Åklagarmyndighetens inställning till de förslag som nu lämnas av utredningen är frågan om årsredovisningens betydelse i bokföringen. Expertens Roland Andersson har i ett särskilt yttrande redovisat sina överväganden om skillnaden mellan löpande bokföring och årsredovisningen. Åklagarmyndigheten ansluter sig till hans bedömning och kan i likhet med honom konstatera att skillnaden i informationsnivå mellan den löpande bokföringen och årsredovisningen är betydande.

En alternativ lösning i form av en åtalsprövningsregel

En avkriminalisering kan vara således enligt Åklagarmyndighetens mening vara påkallad i vissa fall av försenad årsredovisning. En åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott – med skatteförseelse som förebild – skulle, som Roland Andersson föreslagit i sitt yttrande, rensa bort de mer bagatellartade överträdelserna. Åklagarmyndigheten anser i likhet med honom att en sådan lösning skulle svara upp mot kraven på en avkriminalisering av mindre allvarliga brister när det gäller upprättande av årsredovisning men också av sådana brister i övrigt i bokföringen som är att anse av så ringa betydelse att ett utkrävande av straffansvar inte ter sig som en proportionell reaktion.

Ekobrottsmyndigheten

Inledning

Om jag övergår till det nu aktuella betänkandet ser jag positivt på de förslag som utredningen lagt fram. När det gäller den föreslagna ändringen av bokföringsbrottet har jag viss förståelse för de synpunkter som framförts i den debatt som följde med anledning av Högsta domstolens dom från 2004 (NJA 2004 s. 618). Jag har därför ingenting att invända mot en avkriminalisering som tar sikte på mindre förseningar vid upprättandet av en årsredovisning eller ett

årsbokslut. Bokföringsbrottet bör vara reserverat för gärningar med ett rimligt högt straffvärde.

Det är viktigt att en ny reglering av det straffbara området inte leder fel eller för långt. Jag är tveksam till att den lagtekniska lösning som utredningen föreslår leder till den precisering av det straffbara området som är önskvärd. Som jag utvecklar närmare i det följande vill jag i stället föreslå att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet övervägs en åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott, dvs. ett förslag i linje med vad som föreslås i det särskilda yttrandet till utredningens förslag.

Den föreslagna lagtekniska lösningen preciserar inte det straffbara området på ett önskvärt sätt

Av direktiven framgår att utredningen ska överväga om det är ändamålsenligt att knyta en straffsanktion till skyldigheten att upprätta årsredovisning och årsbokslut inom de tidsfrister som gäller i dag. I direktiven betonas att det inte ingår i utredningens uppdrag att föreslå några ändringar i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott.

Utredningen föreslår att bestämmelsen om bokföringsbrott ska ändras i syfte att straffansvaret för försenad årsredovisning och årsbokslut ska upphävas. För att åstadkomma detta föreslår utredningen att ordet "ekonomiska" som utgör ett led i bokföringsbrottets effektrekvisit ska utgå. Enligt min mening kan det ifrågasättas om exkluderingen av ordet "ekonomiska" i lagtexten verkligen får den avsedda effekten. Det kan för övrigt noteras att utredningen synes ifrågasätta den gängse tolkningen att årsbokslut och årsredovisning ger information om rörelsens ekonomiska resultat och ställning medan grund- och huvudbok ger information om rörelsens förlopp (se s. 86 m). Med en sådan uppfattning kan jag svårigen förstå att utredningen lagt fram det aktuella förslaget som ju bygger på den gängse uttolkningen. Jag kommer dock inte närmare att gå in på denna fråga utan får hänvisa till vad experten Roland Andersson anför i detta avseende i sitt särskilda yttrande.

Om man utgår från att den lagtekniska lösning som utredningen lagt fram får den effekt som utredningen menat finns det risk för att förslaget leder för långt. Följden av förslaget torde bli att brister och felaktigheter hänförliga till årsredovisningen och årsbokslutet helt utesluts från det straffbara området. Det medför att inte bara för sent upprättade årsredovisningar och årsbokslut inte längre kommer att utgöra bokföringsbrott, utan att även de fall där årsredovisningar och årsbokslut överhuvudtaget inte har upprättats faller utanför det straffbara området. Detta synes också ha varit utredningens avsikt. En konsekvens av detta blir att också upprepad underlåtenhet att upprätta årsredovisning eller årsbokslut, kanske t.o.m. under flera års tid, inte längre blir straffbar. En så stor förändring av de grundläggande förutsättningarna för straffansvaret är enligt min mening inte önskvärd och det kan ifrågasättas om utredningens uppdrag har varit att lägga fram ett så långtgående förslag.

En annan konsekvens av utredningens förslag torde bli att oriktiga uppgifter i en årsredovisning eller årsbokslut inte längre kan medföra ansvar för bokföringsbrott. Det är i vart fall högst osäkert vilken effekt den föreslagna förändringen får när det gäller oriktiga uppgifter i en årsredovisning eller årsbokslut. Utredningen har överhuvudtaget inte analyserat denna fråga. Om den oriktiga uppgiften finns med i den löpande bokföringen kan ansvar för bokföringsbrott komma i fråga medan samma oriktiga uppgift i årsredovisning eller årsbokslut med utredningens förslag inte torde vara straffbar. Många gånger finns oriktiga uppgifter enbart i årsredovisningen eller i årsbokslutet och då tänker jag framförallt på hur tillgångar och skulder ska redovisas i balansräkningen med de värderingsregler som gäller för en års-

redovisning eller årsbokslut. Som ett exempel kan nämnas ansvarsförbindelser. En sådan uppgift finns inte i den löpande bokföringen men måste finnas med i en årsredovisning. En sådan uppgift kan vara av helt avgörande betydelse för ett företags intresser vid bedömning av företagets ekonomiska situation. Ett annat exempel där den föreslagna förändringen medför osäkerhet är situationen att en uppgift är korrekt i den löpande bokföringen men inte i årsredovisningen eller årsbokslutet. Förutsebarheten kräver att det straffbara området kan definieras på ett klart och tydligt sätt och det särskilt när det som i detta fall är frågan om ett blankettstraffbud.

Det kan också tänkas att den föreslagna lagändringen leder fel i den meningen att det inte medför önskvärt resultat. Bokföringsbrottets handlingsrekvisit (åsidosättande av bokförings-skyldigheten) är ett handlingsrekvisit också enligt bestämmelsen om försvårande av skattekontroll, se 10 § skattebrottslagen (1971:69). En för sent upprättad årsredovisning eller årsbokslut kan vara straffbar som försvårande av skattekontroll under förutsättning att farerekvisitet (fara för myndighets kontrollverksamhet allvarligt försvåras) är uppfyllt. Om utredningens förslag genomförs kan de situationer där det finns oriktiga uppgifter i årsredovisning eller årsbokslut, när årsredovisning eller årsbokslut inte upprättats alls eller är försenade således åtalas med tillämpning av bestämmelsen om försvårande av skattekontroll. Vad domstolarna prövning i dessa fall skulle innebära i förhållande till den praxis som gäller nu beträffande årsredovisningar/årsbokslut och bokföringsbrottet är svårt att sja om.

Ett alternativt förslag

Utredningens uppfattning är att den process som själva avslutandet av den löpande bokföringen utgör och vars slutresultat kommer till uttryck i ett årsbokslut eller årsredovisning är en utomordentlig viktig del av bokföringsarbetet. Som framgår av det anförda delar jag den uppfattningen och vill betona den mycket betydelsefulla roll som årsredovisningen och årsbokslutet har i förhållande till företaget och dess intresser.

För att få lite perspektiv på hur det straffbara området kan preciseras på ett bättre sätt kan det vara av intresse att gå tillbaka till Högsta domstolens rättsfall NJA 2004 s. 618. Högsta domstolen slår i sitt avgörande fast att utan en årsredovisning kan man inte i huvudsak bedöma rörelsens ekonomiska resultat och ställning. Högsta domstolen uttalar vidare att den löpande bokföringen i vissa fall kan ge upplysningar som kan användas för att bedöma rörelsens ställning eller resultat men det innebär inte att årsredovisningen kan undvaras. Vad som är värt att notera är att Högsta domstolens resonemang inte enbart är begränsat till frånvaron av en årsredovisning eller årsbokslut utan innebär de facto att det även kan vara ett bokföringsbrott där grund- eller huvudbok inte har upprättats i rätt tid.

Enligt min bedömning gjorde Högsta domstolen i NJA 2004 s. 618 en helt korrekt bedömning. Avgörandet torde inte kunna tolkas så att Högsta domstolen varit för sträng i sin bedömning eller att det skulle finnas någon brist vad avser bokföringsbrottets utformning. Det är snarare åklagarnas absoluta åtalsplikt som innebär att det inte går att undvika åtal för bokföringsbrott även i fall där åsidosättandet av bokföringsplikten kan framstå som tämligen bagatellartat.

På andra områden har lagstiftaren, för att undvika att den absoluta åtalsplikten leder till att åklagare blir tvingade att väcka åtal för bagatellartade brott, infört regler om särskild åtalsprövning. Som exempel kan nämnas den särskilda åtalsprövningsregeln som gäller skatteförseelse, där det föreskrivs att åtal endast får väckas om det är påkallat från allmän

synpunkt. Hade inte denna regel funnits så skulle åklagare i enlighet med den absoluta åtalsplikten varit tvungna att väcka åtal för ringa och t.o.m. obetydliga skatteundandraganden.

När det gäller bokföringsbrott, som bedöms vara ringa, finns inte någon bestämmelse om särskild åtalsprövning. Det innebär att den absoluta åtalsplikten gäller fullt ut och att åklagare måste väcka åtal även för tämligen bagatellartade bokföringsbrott. Enligt min mening och i linje med vad som anförs i det särskilda yttrandet bör det prövas om det är möjligt att införa ett undantag från den absoluta åtalsplikten även vad gäller bokföringsbrott som bedöms vara ringa. Det skulle ge möjlighet att avgränsa det straffbara området för bokföringsbrott i samband med årsredovisning/årsbokslut på ett önskvärt sätt och samtidigt ge möjlighet att utreda och lagföra mer kvalificerade fall.

Brottsförebyggande rådet (Brå)

Bokföringen är nyckeln till ett företags historia. Manipulation av och brister i bokföringen kan dölja olika ekobrott. Därför är det viktigt att betona vikten av en god redovisning och bokföringsbrott har på så sätt en central betydelse för att motverka ekobrott i generell mening. Åtskilliga bokföringsbrott handlar dock mer om företagares personliga tillkortakommanden och slarv än förslagen kriminalitet. Särskilt den typ av bokföringsbrott som utredningen uppehåller sig vid – för sent upprättad årsredovisning – bör i många fall kunna räknas som rent slarv.

Det medför legitimitetsproblem att bestraffa försumliga men knappast ”kriminella” näringsidkare. Särskilt som företagets ekonomiska ställning och resultat ändå i huvudsak kan bedömas av redovisningen. Som nyss nämnts måste dock lagstiftningen slå vakt om bokföringen och från ekobrottsbekämpningens sida har starka invändningar riktats mot utredningens förslag att inskränka det straffbara området (se det särskilda yttrandet). Brå bedömer dock att det finns kompensatoriska mekanismer som innebär att utredningens förslag har större fördelar än nackdelar. Förseningsavgift kan tas ut av företagare som är försenade med årsredovisningen. Vill det sig riktigt illa kan företaget till och med tvångslikvideras. Dessutom är uppgift om vilka företag som inte kommer in med årsredovisning en viktig kontrollinformation. Sådana företag kan kontrolleras djupare för att undersöka om det bakom senfärdigheten finns ”riktiga” ekobrott.

Sammanfattningsvis anser därför Brå att övervägande skäl talar för utredningens förslag avseende bokföringsbrott. Brå har inte något att anföra om övriga förslag.

Revisorsnämnden

Vad beträffar utredningens förslag till ändring av 11 kap. 5 § brottsbalken vill Revisorsnämnden anföra följande. Enligt förslaget ska en mer kvalificerad bedömning göras av om det s.k. huvudsakskriteriet är uppfyllt i fall då företag inte har upprättat årsbokslut eller årsredovisning i tid. Det ska därvid prövas om det, trots avsaknad av årsbokslut eller årsredovisning, har varit möjligt att med ledning av den befintliga bokföringen i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, resultat eller ställning. Revisorsnämnden förutser, särskilt med hänsyn till den subtila ändringen av själva lagtexten, att det i många fall kan komma att bli svårt att avgöra huruvida så har varit fallet. Betänkandet berör endast kortfattat vilka omständigheter som härvid bör beaktas.

En av de grupper som förväntas komma att ställas inför sådana avgöranden är revisorer i aktiebolag, som har att ta ställning till om det föreligger sådan brottsmisstanke som utlöser skyldighet att vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen (2005:551). Bland annat med tanke på dessa anser Revisorsnämnden att det är angeläget att förarbetena så utförligt som möjligt behandlar hur huvudsakskriteriet ska bedömas i sådana situationer, vilka omständigheter som ska vägas in i en sådan bedömning och hur de ska värderas.

Ett alternativ till utredningens förslag att ändra 11 kap. 5 § brottsbalken vore att föra över de regler om upprättande av årsredovisning som idag finns i 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) till årsredovisningslagen (1995:1554). En sådan åtgärd skulle medföra att straffbudet om bokföringsbrott inte längre omfattade skyldigheten att upprätta årsredovisning, vilket vore en återgång till vad som gällde innan bokföringslagen trädde i kraft. I samband med en sådan lagändring vore det lämpligt om vissa av de sanktioner av icke straffrättsligt slag i form av t.ex. förseningsavgifter, som idag inträder vid underlåtenhet hos ett aktiebolag att offentliggöra årsredovisningar, utsträcktes till att avse även andra företagsformer.

I övrigt har Revisorsnämnden inga invändningar mot förslagen i betänkandet.

Finansinspektionen (FI)

FI avstyrker förslaget till lag om ändring i brottsbalken 11 kap. 5 § och ansluter sig istället till förslaget som avgivits i särskilt yttrande av Roland Andersson.

Årsredovisningen/årsbokslutet utgör en viktig kontrollmöjlighet för allmänheten av företagens ekonomiska ställning. Speciellt avseende de företag som inte står under FI:s egentliga tillsyn såsom registrerade företag enligt lag (1996:1006) om anmälningsplikt avseende viss finansiell verksamhet och lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet. I dessa fall utgör årsredovisningen ibland den enda möjlighet för allmänheten till insyn i dessa företags verksamhet.

Såsom framförs i utredningen har Högsta domstolens dom NJA 2004 s. 618 enligt statistik från Bolagsverket, inneburit att antalet för sent inlämnade årsredovisningar minskat. FI anser därför att det finns en fara i att generellt ”avkriminalisera” underlåtenhet att i rätt tid upprätta årsredovisning, då det skulle minska den allmänprevention och allmänna uppstramning av inlämnande av årsredovisning som Högsta domstolens avgörande inneburit. FI vill därför ansluta sig till det förslag till alternativ lösning som angivits i särskilt yttrande av Roland Andersson.

Skatteverket

För aktiebolag finns sanktioner i form av förseningsavgifter och personligt ansvar om årsredovisningen inte ges in till bolagsverket i rätt tid. Frågan om liknande regler, om förseningsavgifter med åtföljande personligt ansvar, även bör införas för andra företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning bör utredas. Likaså bör frågan om sanktioner vid för sent upprättat årsbokslut utredas.

Kronofogdemyndigheten (KFM)

Sammanfattning

Kronofogdemyndigheten (KFM) har inte något att erinra mot en viss avkriminalisering när det gäller underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning eller årsbokslut, då ett dröjsmål med att upprätta sådana handlingar i vissa fall framstår som ursäktligt. Om företagens skyldigheter i detta avseende helt skulle avkriminaliseras leder det sannolikt till att antalet fall, där sådana handlingar aldrig upprättas eller i vart fall försenas, ökar. Detta torde i stor utsträckning bli fallet i fråga om företag med ekonomiska svårigheter. I de fall skyldigheten att upprätta årsredovisning/årsbokslut inte fullgörs blir det svårare för borgenärerna, aktieägarna och andra intressenter att följa hur verksamheten i företaget utvecklas. Härtill kommer att de utredningar som en konkursförvaltare måste göra om konkurs inträffar försvåras.

KFM anser också att sanktionsavgifter, som idag finns i fråga om aktiebolag, bör införas även när det gäller andra företagsformer.

Bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning

KFM har inte något att erinra mot en viss avkriminalisering när det gäller underlåtenhet att upprätta årsredovisning/årsbokslut. I praktiken förekommer fall, där dröjsmålet med att upprätta sådana handlingar framstår som ursäktligt och inte bör omfattas av straffansvaret. KFM delar däremot inte uppfattningen på s. 92 i betänkandet att det, för att ett straffbart åsidosättande av bokföringsskyldigheten ska föreligga, bör krävas att företagets bokföring i övrigt uppvisar sådana brister att det inte i huvudsak går att bedöma verksamhetens ställning eller resultat. Till detta kommer att det är angeläget att inskränkningarna i straffansvaret utformas på ett sådant sätt att det går att förutse i vilka fall straffansvar inträder.

Att helt avkriminalisera skyldigheten att upprätta årsredovisning/årsbokslut, som utgör en mycket viktig del av bokföringsskyldigheten, leder sannolikt till att antalet fall där sådana handlingar upprättas för sent eller inte alls ökar. I de fall reglerna om årsredovisning/årsbokslut inte följs blir det svårare för borgenärerna, aktieägarna och andra intressenter att följa hur verksamheten utvecklas. Den löpande bokföringen ger inte en tillräckligt bra bild av den ekonomiska ställningen och är inte heller avsedd att ensam ge en fullständig ekonomisk bild av företaget.

Därutöver anser KFM att någon form av administrativa sanktioner – förseningsavgifter m.m. – bör införas även när det gäller andra företagsformer än aktiebolag.

Verkställighet hos KFM

Företagets balansräkning utgör ett värdefullt underlag när KFM ska spåra tillgångar. I samband med tillgångsutredningen och den utredning som ska göras om uppskov med inbetalningen av statliga fordringar begärs är det en fördel om KFM kan utgå från en årsredovisning som har getts in till Bolagsverket när frågor ställs till gäldenären. Om det är aktuellt att medge en avbetalningsplan måste gäldenären för att företagets framtidsutsikter ska kunna bedömas lämna en utförlig redogörelse för företagets ekonomiska förhållanden och tillhandahålla det material som KFM anser nödvändigt t.ex. balansräkning, resultaträkning och förvaltningsberättelse. Om det förekommer brister i bokföringen är det svårare att göra en sådan prognos samtidigt som förutsättningarna för att medge uppskov minskar.

Konkurs eller likvidation inträffar

Om ett företag som har gått i konkurs inte har upprättat årsredovisning/årsbokslut försvåras konkursförvaltarens utredning, vilket medför att konkurskostnaderna ökar. När ett företag inte har fullgjort sina skyldigheter i detta avseende är det svårt för förvaltaren att utan en mer omfattande arbetsinsats fullgöra sin skyldighet att ta till vara borgenärernas gemensamma rätt och bästa samt vidta alla de åtgärder som främjar en förmånlig och snabb avveckling av boet. I förvaltarens skyldigheter ingår bl.a. att upprätta en förvaltarberättelse, att anmäla eventuella misstankar om brott och att ta ställning till om konkursboet ska föra talan om återvinning och återbäring av olovlig vinstutdelning m.m.

I förvaltarberättelsen (se 7 kap. 15 § konkurslagen) ska om möjligt anges vid vilken tidpunkt obeståndet kan antas ha inträtt. Vidare ska det bl.a. anges om det finns skäl för återvinning eller skälig anledning anta att någon är skyldig att återbära olovlig vinstutdelning m.m. och hur bokföringsskyldigheten har fullgjorts. I förekommande fall ska förvaltarberättelsen också innehålla en uppgift om vid vilken tidpunkt skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning kan antas ha inträtt, om denna tidpunkt kan utrönas. Obeståndstidpunkten, som är svårare att fastställa om den löpande bokföringen inte har avslutats med ett årsbokslut eller en årsredovisning, är av betydelse när frågor om återvinning ska bedömas och vid utredning av brott mot borgenärer.

I detta sammanhang bör det tilläggas att de problem som en konkursförvaltare ställs inför när konkursföretaget inte har upprättat årsredovisning eller årsbokslut också till viss del gäller för en likvidator. Om bolaget är på obestånd ska likvidatorn enligt 25 kap. 36 § aktiebolagslagen ansöka om att bolaget försätts i konkurs.

Bokföringsnämnden (BFN)

Såsom BFN uppfattar förslaget är det just det faktum att själva dokumentet årsredovisning inte har upprättats som inte längre ska utgöra bokföringsbrott. Förslaget innefattar inte någon ändring vad gäller kravet att företaget ska sköta den löpande bokföringen och däribland göra bokslutsarbetet inom föreskriven tid så att det därigenom går att överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Om den löpande bokföringen och bokslutsarbetet inte gjorts ska det fortfarande kunna utgöra grund för bokföringsbrott.

BFN anser att förslaget till författningskommentar till ändringen i 11 kap. 5 § brottsbalken inte tillräckligt tydligt beskriver vikten av att bokslutsarbetet gjorts. Där anges att om det är möjligt att ta fram relevant information men att det kräver en mer *omfattande arbetsinsats* så kan det inte sägas vara möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens ställning och resultat. Vad som får bedömas som en godtagbar arbetsinsats får bedömas från fall till fall.

BFN anser att det av författningskommentaren tydligare bör framgå vikten av att bokslutsarbetet har gjorts och att det endast är när bokslutstansaktionerna medför *obetydliga förändringar* av resultat och ställning som den löpande bokföringen utan bokslutstansaktioner kan utgöra grund för att bedöma ställning och resultat (se andra stycket under avsnitt 2.7.2).

När det gäller den föreslagna ändringen i 11 kap. 5 § brottsbalken, att ordet ekonomiska före resultat och ställning ska utgå, kan BFN inte bedöma om ändringen är tillräcklig för att

åstadkomma den förändring som önskas eller om det krävs en mer omfattande ändring av lagtexten.

Länsstyrelsen i Stockholms län

Länsstyrelsen vill beträffande den föreslagna ändringen av bestämmelsen om bokföringsbrott framföra att det inte kan uteslutas att Högsta domstolens dom varit till gagn för benägenheten att inge årsredovisning i tid inom stiftelseområdet. Ett annat eller ytterligare verktyg skulle kunna vara att straffavgifter införs vid för sent inlämnad stiftelseredovisning.

Länsstyrelsen har i och för sig inget att invända mot den föreslagna ändringen av straffbestämmelsen, men vill med anledning härav framhålla följande.

Granskning av företags årsredovisningar och årsbokslut ingår dagligen i länsstyrelsernas olika verksamheter. En viktig förutsättning för granskningen är att en årsredovisning har upprättats och dessutom lämnats in (offentliggjorts) i tid.

I landet finns närmare 25 000 stiftelser med organisationsnummer. Drygt 15 300 av dem är registrerade i länsstyrelsernas stiftelseregister. De bokförda tillgångarna hos de registrerade stiftelserna uppgår för närvarande till 340 miljarder kronor.

Stiftelser är företag i både bokförings- och årsredovisningslagens mening. Vid tillsynen av stiftelser riskerar utredningens förändrade syn på bokföringsbrottet att få negativa konsekvenser. Domen från Högsta domstolen ger ett gott stöd vid länsstyrelsernas insatser att förmå stiftelserna att ge in sina årsredovisningar i tid.

Syftena med en kriminalisering av för sent upprättad och inlämnad årsredovisning är lika relevanta för en stiftelse som för övriga företag. För årsredovisningsskyldiga stiftelser finns dessutom kravet att det i årsredovisningens förvaltningsberättelse lämnas uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret (se 6 kap 4 § årsredovisningslagen).

I Stockholms län, med över en tredjedel av landets stiftelser, är årligen minst 1 000 stiftelser sena med att ge in sin årsredovisning. Betydande resurser i form av påminnelser, förelägganden och vitesförelägganden sätts in för att öka stiftelsernas benägenhet att ge in sin redovisning. I revisionsberättelserna saknas ofta anmärkning om att stiftelsens årsredovisning är för sent upprättad.

Tillsynsmyndigheten kan förelägga en styrelseledamot eller förvaltare för en stiftelse att fullgöra sina skyldigheter att upprätta och ge in årsredovisning. Ett föreläggande kan förenas med vite, som även kan dömas ut av tillsynsmyndigheten. Förfarandet med vite, utdömande och indrivning är mycket tidsödande.

Om ett aktiebolag är sent med att ge in årsredovisning finns regler om förseningsavgifter i årsredovisningslagen (se 8 kap 5 § och 6 § ÅRL), något som definitivt ökat företagens benägenhet att ge in årsredovisningen i tid. Avgiften belastar aktiebolagets ägare.

Eftersom en stiftelse inte har någon ägare, har tillsynsmyndigheten att tillvarata ägarnas intressen, dvs. att skydda stiftarens intentioner så att destinatärerna främjas. Det har framhållits att om företrädarna för en stiftelse är sena med att ge in årsredovisningen ska

kostnaden för försummelsen inte belasta stiftelseförmögenheten, utan bäras av styrelseledamöter eller förvaltare. I syfte att öka stiftelsernas benägenhet att ge in årsredovisning skulle en regel om förseningsavgift kunna formuleras så att avgiften ska betalas solidariskt av stiftelsens styrelseledamöter (vid egen förvaltning) eller av förvaltaren (vid anknuten förvaltning).

Sveriges Advokatsamfund

Advokatsamfundet har begärt en lagändring av angivet slag och tillstyrker förslaget.

FAR SRS

FAR SRS är positiv till att det är den samlade bokföringen som ska beaktas för att bedöma om bokföringsbrott föreligger men ifrågasätter om den förslagna ändringen i lagtexten kommer att medföra så stora skillnader jämfört med tidigare. Kommer strykningen av ordet "ekonomiska" i lagtexten få den effekten som utredaren avser? Visserligen klargörs detta i såväl de allmänna övervägandena som i författningskommentaren, men FAR SRS anser att en klar och tydlig lagregel är att föredra. FAR SRS föreslår därför att frågan ges en annan lagteknisk lösning som uppnår det eftersträvade resultatet.

Det bör nämnas att även författningskommentaren, enligt FAR SRS mening, är otydlig genom hänvisningen till "omfattande arbetsinsats". Detta ordval innebär svårigheter i förutsebarheten kring straffbestämmelsen och riskerar att motverka en förändring av rådande rättspraxis. Enligt FAR SRS medför det knappast någon förenkling av rådande rättspraxis. Enligt FAR SRS medför de knappast någon förenkling att revisorerna ska tvingas ta ställning till om det krävs en mer "omfattande arbetsinsats" att ta fram relevant information. Dessutom kvarstår ju revisorns skyldighet att verka för att årsredovisningen upprättas i tid.

FAR SRS anser således att lagtexten måste förtydligas med angivande av vad som minst måste uppfyllas, t.ex. i form av löpande redovisning, periodisering m.m. Detta kan ske genom att "förlopp" samt "resultat och ställning" definieras i BFL.

Finansbolagens Förening

Föreningen har inga synpunkter beträffande förslaget om viss avkriminalisering vid för sent upprättade årsredovisning.

Företagarna

Företagarna välkomnar utredningens inställning och förslag och tillstyrker att det genomförs.

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Vi anser att det ska vara den samlade bokföringen som ska beaktas för att avgöra om ett företag gjort sig skyldigt till bokföringsbrott. Utredarens förslag att ändra lagtexten på ett

sådant sätt att endast ordet ekonomiska slopas anser vi därför inte vara tillräckligt. Även om förklaring ges i författningskommentar och allmänna överväganden menar vi att själva lagtexten bör formuleras så att lagstiftarens uppfattning klart framgår. I detta hänseende ansluter vi oss till Roland Anderssons särskilda yttrande.

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet

Fakultetsnämnden instämmer (se kap. 2) i bedömningen att en ordning enligt vilken frånvaro av en upprättad årsredovisning i sig, och oberoende av huruvida den övriga bokföringen ger en god överblick över verksamhetens resultat och ställning, framstår som alltför formalistisk. Det s.k. huvudsakskriteriet bör med andra ord kunna användas för att avgränsa det straffbara området också i sådana fall där en årsredovisning inte har upprättats bl.a. i sådana situationer som redovisas i betänkandet på s. 82 f och 88 f (se även s. 148). Fakultetsnämnden ställer sig följaktligen bakom inriktningen på förslagen i denna del. Det framstår emellertid som delvis oklart både huruvida NJA 2004 s. 618 utesluter en nyanserad tillämpning av bestämmelsen – huvudsakskriteriet är fortsatt ett brottsrekvisit – och huruvida den föreslagna lagändringen leder till det eftersträvade resultatet. Dessa frågor bör, enligt fakultetsnämndens mening, övervägas ytterligare i den fortsatta beredningen av betänkandet.

Svenskt Näringsliv

Svenskt Näringsliv tillstyrker förslaget och anser att utgångspunkterna i författningskommentaren för bedömningen av situationer när årsbokslut eller årsredovisning saknas är rimliga och ger ett nödvändigt utrymme för att beakta förhållandena i det enskilda företaget.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)

SRF ställer sig positiv till utredarens uppfattning om att en samlad bedömning måste göras av ett företags bokföring för att kunna ta ställning till om ett företag gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Utredningen föreslår därför en ändring i brottsbalken, ändringen innebär att ordet ”ekonomiska” stryks i 11 kap 5 §. SRF är ytterst tveksam om den föreslagna ändringen får den effekt som utredaren avser. SRF anser därför att ett förtydligande av lagtexten måste göras av vilken det klart framgår vad som krävs av den löpande bokföringen för att ett företag ska uppfylla bokföringslagens krav på denna punkt.

Sammanfattning

Inledning

Regelförenkling i syfte att minska företagens administrativa kostnader och skapa bra villkor för företagen har blivit en allt viktigare fråga i många länder och står även mycket högt på EU:s dagordning. Den svenska regeringen har som målsättning att de administrativa kostnaderna för företagen på grund av de statliga regelverken ska minska med 25 procent till år 2010. En del av företagens administrativa kostnader sammanhänger med de redovisningsregler som företagen måste följa. Regeringen beslutade därför den 14 juni 2007 att en särskild utredare skulle tillsättas i syfte att överväga ytterligare förenklingar i redovisningslagstiftningen. Enligt direktiven ingår följande frågor i utredningsuppdraget:

- Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv i små och medelstora företag
- Tilläggsupplysningar till årsredovisningen
- Tidpunkten för bokföringen, m.m.
- Gemensam verifikation
- Reglerna om årsbokslut
- Finansieringsanalys
- Koncerndefinitioner
- Tryggandelagen
- Bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning

I en första etapp av arbetet har frågorna under de första fem punkterna ovan behandlats. Resultatet av det arbetet presenterades i vårt delbetänkande *Enklare redovisning* (SOU 2008:67). I detta slut-

betänkande redovisar vi resultatet av arbetet med resterande fyra punkter.

Bokföringsbrott vid försent upprättad årsredovisning

För att någon ska dömas för bokföringsbrott krävs enligt 11 kap. 5 § BrB att denne uppsåtligt eller av oaktsamhet har åsidosatt sin bokföringsskyldighet och att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Högsta domstolen har i en uppmärksammas dom från år 2004 konstaterat att underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning i ett aktiebolag utgör bokföringsbrott (NJA 2004 s. 618). Den allmänna uppfattningen är att domen innebär att den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats i sig kan föranleda ansvar för bokföringsbrott oberoende av om den löpande bokföringen ger en fullgod överblick över verksamhetens resultat och ställning.

Enbart den omständigheten att någon årsredovisning eller något årsbokslut inte har upprättats innebär enligt vår mening inte att verksamhetens ställning och resultat inte kan i huvudsak bedömas. För att ta ställning till om ett företag har gjort sig skyldigt till bokföringsbrott måste den samlade bokföringen beaktas. Om den löpande bokföringen har fullgjorts i enlighet med god redovisningssed och med iakttagande av övriga bestämmelser som reglerar den löpande bokföringen torde det som regel vara möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ställning och resultat. Enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats bör i ett sådant fall inte medföra straffansvar. Vi föreslår mot denna bakgrund en smärre ändring av straffbestämmelsen i BrB.

Den av oss föreslagna ändringen innebär inte någon förändrad syn på vikten av att en årsredovisning eller ett årsbokslut upprättas. Att den löpande bokföringen avslutas på något sätt är en central del av bokföringsskyldigheten och om så inte sker har företaget brutit mot denna skyldighet. Vi vill absolut inte bagatellisera detta utan anser att det finns anledning att se allvarligt på denna typ av brister i bokföringsskyldighetens fullgörande. Syftet med ändringen är uteslutande att säkerställa att enbart den omständigheten att ett företag inte upprättar en årsredovisning eller ett årsbokslut inte är

straffbart. För att ett straffbart åsidosättande av bokförings-skyldigheten ska föreligga menar vi att det bör krävas att företagets bokföring i övrigt är behäftad med sådana brister att det inte i huvudsak går att bedöma verksamhetens ställning eller resultat.

Koncerndefinitioner

Koncerndefinitionen i ÅRL innehåller fyra alternativa grunder för att bestämma om det föreligger ett moder-dotterföretagsförhållande. Definitionen grundar sig på EG:s sjunde direktiv såsom det var utformat vid tillkomsten av ÅRL.

Noterade företag ska sedan år 2005 upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningstandarder (IFRS). IAS 27 innehåller en koncerndefinition som delvis skiljer sig från den definition som finns i ÅRL. Det är definitionen i ÅRL som är bestämmande för när ett börsnoterat företag är moderföretag i en koncern och därmed skyldigt att upprätta en koncernredovisning, medan det är IAS 27 som avgör vilka företag som ska omfattas av koncernredovisningen.

Vi anser att de företag som upprättar koncernredovisning enligt IFRS också bör tillämpa koncerndefinitionen i IAS 27 i vart fall för redovisningsändamål. Däremot är det inte nödvändigt att de tillämpar en koncerndefinition med samma innehåll i andra sammanhang. Inte heller är det nödvändigt att alla andra företag tillämpar denna definition, vare sig för redovisningsändamål eller i andra sammanhang.

Vi föreslår att de företag som tillämpar IFRS i koncernredovisningen också ska tillämpa IAS 27 när det gäller att bestämma om företaget i fråga är moderföretag eller inte. Förslaget innebär att de noterade företagen, och de som med stöd av 7 kap. 33 § ÅRL upprättar koncernredovisning med tillämpning av IFRS, kommer att omfattas av två koncerndefinitioner; en för redovisningsändamål (IAS 27) och en för andra ändamål (i bl.a. ABL). En annan effekt av vårt förslag är att olika koncerndefinitioner kommer att gälla på olika nivåer i en koncern; IAS 27 i moderföretaget och ÅRL i underkoncerner.

Såsom koncerndefinitionen i ÅRL är utformad måste ett företag äga minst en andel i ett annat företag för att det ska anses vara moderföretag. Detta krav innebär att ett företag enkelt kan kringgå reglerna om koncernredovisning genom att helt enkelt avstå från

ägarandel och i stället tillförsäkra sig ett bestämmande inflytande på annat sätt, t.ex. genom avtal. Detta är givetvis otillfredsställande. Företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet bör som regel också presenteras på det sättet i redovisningen.

Ett annat bekymmer med dagens definition är att det kan hävdas att två företag (kanske t.o.m. flera) kan vara moderföretag samtidigt. Ett exempel är att det ena förfogar över mer än hälften av rösterna medan det andra har rätt att utse en majoritet av styrelseledamöterna. Från redovisningssynpunkt är det naturligtvis uteslutet att båda "moderföretagen" skulle konsolidera "dotterföretaget" i sina koncernredovisningar. I koncernredovisningen ska bara sådana företag tas med som moderföretaget har ett ensamt bestämmande inflytande över.

Vi föreslår en helt ny koncerndefinitionen i ÅRL som innebär att ett företag är moderföretag till ett annat företag om det har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över det andra företaget. Förslaget innebär dels att det inte gäller något krav på att ett företag ska äga minst en aktie eller annan andel i ett annat företag för att det ska utgöra moderföretag, dels att ett företag bara kan ha ett moderföretag. Vi föreslår vidare att koncerndefinitionen kompletteras med en presumptionsregel av innebörd att ett företag som innehar mer än hälften av rösterna i ett annat företag presumeras ha ett ensamt bestämmande inflytande. Motsvarande koncerndefinitioner i annan lagstiftning, däribland ABL, föreslås ändrade på samma sätt.

Tryggandelagen

Enligt 7 § tryggandelagen får posten Avsatt till pensioner inte minskas under arbetsgivarens pensionsreserv i vidare mån än denna har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet. Med pensionsreserv avses enligt 6 § arbetsgivarens skuld för åtagande enligt allmän pensionsplan och för upplupen del av sådan utfäst pension som han i övrigt äger redovisa enligt 5 §.

Bestämmelserna i 5–7 §§ tryggandelagen uppfattas allmänt på så sätt att en avsättning som gjorts enligt tryggandelagen inte får minskas om inte samtliga utfästelser som arbetsgivaren får (enligt lagtexten "äger") skuldföra har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet, och detta oavsett om arbetsgivaren faktiskt har skuldfört utfästelserna enligt tryggandelagen. Denna tolkning av

bestämmelserna innebär att om en utfästelse som har skuldförts i enlighet med tryggandelagen skulle bortfalla, t.ex. genom köp av pensionsförsäkring eller arbetstagarens död, så påverkar det inte med säkerhet det skuldförda beloppet. Arbetsgivaren kan ju ha andra utfästelser som han valt att redovisa utanför tryggandelagens regler men som ändå ingår i pensionsreserven.

Denna ordning kan starkt ifrågasättas och vi föreslår att 7 § ändras på så sätt att man vid prövningen av om pensionsreserven har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet bara beaktar den del av pensionsreserven som avser sådana utfästelser som arbetsgivaren har valt att skuldföra enligt lagen. Förslaget innebär att den del av pensionsreserven som arbetsgivaren väljer att trygga enligt tryggandelagens regler också kommer att tryggas inom detta system, antingen som en skuld eller genom täckning av pensionsstiftelsens förmögenhet.

Med upplupen del av pensionsutfästelse avses enligt 2 § andra stycket tryggandelagen kapitalvärdet av den pension som arbetstagaren intjänat vid beräkningstillfället. Med kapitalvärde avses det diskonterade nuvärdet av framtida pensionsutbetalningar. Kapitalvärdet beräknas med ledning av försäkringstekniska grunder (tryggandegrunder) som fastställs av Finansinspektionen.

Det förekommer i dag pensionsutfästelser som arbetsgivaren väljer att koppla till värdet på en av företaget ägd tillgång, t.ex. en kapitalförsäkring. Utfästelsen innebär att arbetsgivarens ansvar är begränsat. Pensionstagaren kan här aldrig få ut vare sig mer eller mindre än värdet av tillgången och värdet av pensionsutfästelsen överensstämmer vid varje tidpunkt med tillgångens värde. Enligt BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag ska en sådan utfästelse tas upp till tillgångens redovisade värde. Det är tveksamt om 2 § andra stycket tryggandelagen och Finansinspektionens tryggandegrunder medger en sådan värdering.

Problemet med dagens reglering synes framför allt bero på användningen av begreppet "kapitalvärde" och ett utmönstrande av det begreppet skulle sannolikt lösa i vart fall en del av det. Även användningen av begreppet "försäkringstekniska grunder" lägger sannolikt hinder i vägen för en materiellt sett korrekt värdering av vissa pensionsutfästelser. Den lösning som vi ser på problemet är att ge Finansinspektionen vidare ramar för att fastställa grunderna för värderingen av pensionsutfästelser. Vi föreslår dels att begreppet "kapitalvärde" ersätts med "värde", dels att kravet på att värdet ska beräknas "med ledning av försäkringstekniska grunder" slopas.

Härigenom skapas en högre grad av flexibilitet och därmed ökade möjligheter för inspektionen att anpassa sina föreskrifter så att de säkerställer en korrekt och rättvisande värdering av olika typer av pensionsutfästelser.

Kassaflödesanalys

I årsredovisningen för större företag ska det enligt 2 kap. 1 § ÅRL ingå en finansieringsanalys. Denna handling har under årens lopp ändrat karaktär från att innehålla en redovisning av företagets finansierings- och investeringspolitik till att lämna upplysning om företagets kassaflöden inom olika områden. För att återspegla handlingens innehåll har även dess rubricering ändrats och den kallas numera för kassaflödesanalys.

Även om den allmänna uppfattningen i dag är att en finansieringsanalys och en kassaflödesanalys i stort sett är samma handling, eller i vart fall fyller samma funktion, anser vi att den nuvarande bestämmelsen i ÅRL om finansieringsanalys bör ändras så att den tydligare avspeglar den faktiska verkligheten och vad som i dag utgör god redovisningssed. Vi föreslår därför att kravet på en särskild finansieringsanalys slopas och ersätts av ett krav på kassaflödesanalys. När det gäller innehållet i kassaflödesanalysen bör lagen begränsa sig till ett krav på att den ska innehålla en redovisning av företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret. Liksom tidigare bör det ankomma på normgivande organ att fastställa det närmare innehållet i kassaflödesanalysen.

Ikraftträdande

Vi föreslår att lagändringarna träder ikraft den 1 juli 2010. Förslaget att de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IFRS även ska tillämpa IFRS när det gäller att bestämma om företaget är moderföretag liksom förslaget till ny koncerndefinition i ÅRL bör tillämpas först på räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010. Övriga förslag bör tillämpas omedelbart.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av experten Roland Andersson

Inledning

Jag delar inte utredningens överväganden när det gäller straffansvaret för bokföringsbrott. Jag vill dock redan nu framhålla att jag inte har något emot en viss avkriminalisering när det gäller underlåtenhet att i tid upprätta en årsredovisning (och också årsbokslut som jag dock inte närmare berör). Men enligt min mening bör frågan ges en annan lagteknisk lösning än den som utredningen föreslår. En lösning som till skillnad mot utredningens förslag verkligen får den effekt som eftersträvas och som inte medför några ändringar i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott (jfr utredningens direktiv). Ett förslag som inte heller medför några praktiska olägenheter vare sig för enskilda personer eller för de brottsutredande myndigheterna. Jag lämnar mitt förslag i ett avslutande avsnitt.

När det däremot gäller underlåtenhet att över huvud taget upprätta en årsredovisning ser jag inga sakliga skäl för någon avkriminalisering, möjligen med något enstaka undantag (se vidare under avsnittet En alternativ lösning). Anser man att årsredovisningen är överflödig och onödigt betungande för vissa företag, eftersom allt som ska framgå av årsredovisningen redan framgår av den löpande bokföringen, frågar jag mig varför det ska krävas att dessa företag avslutar den löpande bokföringen med en årsredovisning. Än mer frågande är jag till varför årsredovisningen då ska anses så väsentlig för bedömningen av ett aktiebolag i ekonomiskt hänseende att det är den som ska revideras, läggas fram på bolagsstämman och därefter offentliggöras och att bolaget kan likvideras om inte en årsredovisning upprättas inom viss tid.

Straffbestämmelsen för bokföringsbrottet är av central betydelse för ekobrottsbekämpningen. Den används inte bara mot ekonomisk

”vardagsbrottslighet”, utan har visat sig vara ett effektivt vapen också mot organiserad och allvarlig ekonomisk brottslighet. Det blir allt vanligare att utredningarna inriktas på bokföringsbristerna som normalt går att utreda mycket snabbare än misstankar om grova skattebrott och grova oredligheter som nästan alltid medför utredningssvårigheter. Mot den bakgrunden är det särskilt angeläget att förändringar av straffbestämmelsen inte medför att det straffbara området förändras på ett icke avsett sätt, att straffbestämmelsen blir otydlig eller att den straffrättsliga förutsägbarheten minskar. Förändringar av det slaget kan begränsa möjligheterna att tillämpa den för ekobrottsbekämpningen så centrala bestämmelsen om bokföringsbrott. De främjar inte heller den enskildes rätts-säkerhet.

Högsta domstolen har under de senaste åren i ett antal domar slagit fast hur straffbestämmelsen om bokföringsbrott ska tillämpas. Det finns således en tydlig praxis på området och det råder normalt ingen tvekan om vad som kan bestraffas som bokföringsbrott. Om utredningens förslag genomförs skulle detta innebära att ny praxis måste utvecklas och att vi skulle få en period av ovisshet om vad som är straffbart som bokföringsbrott. Detta skulle definitivt inte gynna bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten och inte heller vara till fördel för de bokföringsskyldiga.

Mot detta kan naturligtvis hävdas att varje ändring av lagstiftningen kan medföra att ny praxis måste utvecklas. Men det som i första hand talar emot att utredningens förslag genomförs är att den inte redovisat några sakligt motiverade skäl för sitt förslag. Högsta domstolens dom har inte fått de långtgående konsekvenser som utmålats av vissa kritiker. Den har snarare inneburit en hälsosam uppstramning av hur bokföringsskyldigheten fullgörs i landets aktiebolag och dessutom stärkt revisorernas oberoende. Utredningen har inte heller analyserat de straffrättsliga effekterna av förslaget. De är därför svåra att överblicka.

Bokföringsbrottet och bokföringskyldigheten

Allmänt

Straffbestämmelsen om bokföringsbrott är ett s.k. blankettstraffbud. Den får sitt närmare innehåll genom vad som föreskrivs i andra lagar, framför allt bokföringslagen och årsredovisningslagen.

Straffbestämmelsen om bokföringsbrott har setts över vid flera tillfällen under senare tid. Borgenärsbrottsutredningen föreslog i sitt slutbetänkande (SOU 1996:30) att bestämmelsen om bokföringsbrott skulle förtydligas så att det uttryckligen skulle göras skillnad mellan löpande bokföring och årsbokslut. Utredningen konstaterade att även om huvudbokföringen förts fullkomligt korrekt gäller ofta att denna inte ger möjlighet att i huvudsak bedöma rörelsens ekonomiska resultat och ställning (se s. 19 och 130 ff.). Det förslag som utredningen lämnade ledde dock inte till någon lagstiftning.

Frågan togs på nytt upp i departementspromemorian Bokföringsbrott och brott mot borgenärer (Ds 2002:57). I promemorian uttalades att det inte fanns behov av att ändra bestämmelsen om bokföringsbrott så att tydligare skillnad görs mellan bristerna i fråga om rörelsens förlopp å ena sidan och dess ekonomiska resultat och ställning å andra sidan. Även om en sådan ändring skulle kunna ha pedagogiska fördelar ansågs det kunna krävas av dem som för talan om bokföringsbrott respektive dem som dömer i sådana mål att de känner till åtminstone de mest grundläggande begreppen i ekonomisk redovisning (s. 103). Det bör särskilt framhållas att detta skrevs efter att 1999 års bokföringslag trätt i kraft enligt vilken årsredovisningen är att betrakta som en del av bokföringen.

Utgångspunkten för de redovisade övervägandena har således varit att det över huvud taget inte är möjligt att utifrån den löpande bokföringen bedöma rörelsens ekonomiska resultat och ställning. Den löpande bokföringen ger inte, och är inte heller avsedd att ge någon ekonomisk bild av företaget liknande den information årsredovisningen ger. För att kunna bedöma rörelsens ekonomiska resultat och ställning måste rörelsens intressenter ta del av årsredovisningen. Att så är fallet framgår med all tydlighet av bokföringslagen (1976:125) 2 § 2 p. där det framgår att årsbokslut ska upprättas till upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning.

De nu redovisade slutsatserna framstår som självklara om man tar avstamp i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott. Straffbestämmelsen om bokföringsbrott värnar endast den bokföring som ska föras enligt bokföringslagen. För att man ska undgå ansvar för bokföringsbrott ska rörelsens förlopp, ekonomiskt resultat och ställning i huvudsak kunna bedömas med ledning av just bokföringen. Förloppet framgår av den löpande bokföringen (grund- och huvudbok) och det ekonomiska resultatet och ställningen av årsredovisningen. Det krävs således att det upprättas en sådan handling som uppfyller de krav som i lagen ställs på en årsredovisning. Det är bara genom det angivna förfaringsättet med bl.a. krav på värderingar och upplysningar som det är möjligt att göra en säker ekonomisk bedömning. Förekomsten av eventuella andra handlingar kan därför inte påverka bedömningen av om huvudsakskriteriet är uppfyllt.

Närmare om skillnaden mellan löpande bokföring och årsredovisningen

För mig är det uppenbart att lagstiftaren velat framtvunga att årsredovisningen till fullo ska upprättas eftersom det endast är genom den som företagets ledning får den överblick över bolagets resultat och ställning som krävs för att de ska kunna fatta de beslut som ger bolagets borgenärer och andra intressenter det skydd de har rätt att kräva. Härigenom har lagstiftaren indirekt skapat ett skydd åt bolagets samtliga intressenter. Detta skydd får de inte genom den löpande bokföringens resultat- och balansrapporter.

Enligt årsredovisningslagen ska värderingen av de olika posterna ske med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att hänsyn ska tas till alla förutsebara och möjliga förluster som är hänförliga till räkenskapsåret även om dessa förluster blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen.

Det är knappast en slump att det är årsredovisningen och inte en sammanfattning av huvudboken, dvs. resultat- och balansrapporter, som ska offentliggöras för att utomstående intressenter ska få en rättvisande bild av företagets ekonomiska status. Utomstående intressenter har inte någon ovillkorlig rätt att få ta del av ett bolags samlade bokföring.

Skillnaden enligt bokföringslagen mellan den löpande bokföringen och årsredovisningen är den s.k. bokslutsprocessen. Den löpande bokföringen avslutas med att periodiseringar tillförs. Därmed ingår alla affärshändelser i den löpande bokföringen. Därefter påbörjas bokslutsarbetet med att utifrån ledningens intentioner med rörelsen vid balansdagen klassificera tillgångarna som omsättnings- eller anläggningstillgångar. Det som förra året var en anläggningstillgång, t.ex. en traktor, kan nästa år vara en omsättnings-tillgång eftersom den planeras att säljas. Denna bedömning kan endast utföras av den som känner till hur tillgångarna kommer att användas under nästa räkenskapsår, dvs. ledningen.

Klassificeringen påverkar i väsentlig utsträckning värderingen av tillgångarna. Ska de skrivas av eller värderas enligt lägsta värdets princip? Klassificeringen styr även balansräkningens indelning på omsättnings- eller anläggningstillgångar och kort- eller långfristiga skulder. Klassificeringen ger således möjlighet att bl.a. bedöma företagets likviditet. Att klassificeringar görs korrekt är en förutsättning för att verksamheten ska kunna jämföras med föregående år och med andra företag.

När tillgångarna och skulderna är klassificerade är det dags att värdera tillgångarna utifrån den kunskap ledningen har vid balansdagen. Det är då viktigt att värderingen utförs i nära samband med den dagen så att det verkligen är balansdagens kunskap som används.

Efter att tillgångar och skulder värderats ska resultat- och balansräkningar ställas upp på det sätt lagen kräver. Av resultat- och balansräkningar ska bl.a. kunna utläsas olika former av lönsamhetstal, såsom resultatmarginal, resultat per aktie, avkastning på totalt kapital, likviditet samt soliditet för att verksamheten ska kunna jämföras med föregående år och med andra företag. Inom linjen ska sedan tillföras uppgifter om ställda panter, dvs. tillgångar företaget inte fritt förfogar över samt ansvarsförbindelser. Dessa är viktiga att känna till eftersom de riskerar att drabba företaget negativt. Därefter tillförs notsystemet, dvs. de tilläggsupplysningar som kompletterar resultat- och balansräkningarna. En sådan tilläggsupplysning som är tvingande är om man bytt värderingsprincip. Utan vetskap om detta kan verksamheten inte bedömas på ett rättvisande sätt.

Innan årsredovisningen skrivs under ska i dess förvaltningsberättelse informeras om alla väsentliga händelser, dvs. sådana händelser som skulle påverka en initierad bedömare, som inträffat

mellan balansdagen och datumet för underskrift. Därigenom garanteras att årsredovisningen i allt väsentligt alltid återger en "färsk bild" av verksamheten oavsett när årsredovisningen upprättas. En fordran till mycket betydande belopp kan bli mindre värd eller till och med helt värdelös utan att det framgår av den löpande bokföringen (se Högsta domstolens dom 2006-12-01 i mål nr B 4814-03).

En i sammanhanget mycket viktig omständighet är således att årsredovisningens innehåll är en garant för att det efter räkenskapsårets slut inte inträffat några händelser av väsentlig betydelse för årets resultat och ställning. När årsredovisningen skrivs under intygas att årsredovisningen är upprättad i enlighet med lagstiftningen. Om någon som skriver under årsredovisningen har en annan uppfattning om vad årsredovisningen borde innehålla kan han eller hon avge en avvikande mening. Genom undertecknandet av årsredovisningen intygar företagets ledning således inte bara att innehållet är korrekt utan också att det inte inträffat något av väsentlig betydelse för bedömningen av företaget som inte framgår av årsredovisningen.

Vad som nu beskrivits visar tydligt att årsredovisningen innehåller en rad väsentliga uppgifter för bedömningen av företagets ekonomiska resultat och ställning som inte alls framgår av den löpande bokföringens resultat- och balansrapporter.

NJA 2004 s. 618

I NJA 2004 s. 618 dömdes den tiltalade för bokföringsbrott av normalgraden bestående i att han som företrädare för ett aktiebolag vid två tillfällen underlåtit att inom förskrivna tid upprätta årsredovisning för aktiebolaget. Högsta domstolens dom har blivit föremål för kritik från visst håll. Domen har framställts som en "nykriminalisering" som innehåller en alltför sträng tillämpning av straffbestämmelsen och som inte tar tillräcklig hänsyn till hur bokföringsskyldigheten fullgörs i praktiken.

För det första kan konstateras att domen inte utgör någon nykriminalisering utan bara är en logisk följd av hur bokföringsskyldigheten förhåller sig till bokföringsbrottet. Domstolen slår endast fast det självklara förhållandet att bestämmelsen om bokföringsbrott får sitt tillämpningsområde genom innehållet i bokföringslagen och årsredovisningslagen.

För det andra står det naturligtvis var och en fritt att hävda att Högsta domstolen misstagit sig beträffande regelverkets innehåll eller i vart fall tolkat det på ett sätt som inte skulle vara förenligt med lagstiftningens ändamål och syfte. För mig är en sådan kritik främmande. Högsta domstolens domar ger besked om hur gällande lagstiftning ska tolkas och tillämpas. Oavsett om man gillar en dom eller inte så ger den uttryck för gällande rätt. Högsta domstolen har – helt i linje med vad som framgår av lag och förarbeten – slagit fast att ett aktiebolags resultat och ställning för räkenskapsåret inte framgår av den löpande bokföringen.

För det tredje konstaterar jag att de långtgående negativa effekterna av domen som utmålats av kritikerna har uteblivit. Den statistik som utredningen själv redovisar beträffande brottsanmälningarna för de senaste åren visar detta. I det sammanhanget bör tilläggas att enligt Ekobrottsmyndighetens erfarenhet har de flesta som lagförs för brister när det gäller årsredovisningen inte heller skött den löpande bokföringen och än mindre utfört något som helst bokslutsarbete. Av processekonomiska skäl har dock förundersökningarna begränsats till årsredovisningen, eftersom påföljden – för det mesta alltid villkorlig dom och dagsböter – hade blivit densamma även om bristerna i den löpande bokföringen tagits med i åtalet. Att begränsa förundersökningarna på det sättet frigör resurser som kan riktas mot den grova och organiserade ekonomiska brottsligheten. Vidare kan det förhållandet att någon årsredovisning inte registrerats i tid hos Bolagsverket vara en avgörande omständighet när åklagaren har att ta ställning till om det finns anledning att inleda en förundersökning om ekonomisk brottslighet.

Närmare om utredningens förslag

Utredningen har som en grundläggande utgångspunkt för sina överväganden slagit fast följande.

Den process som själva avslutandet av den löpande bokföringen utgör och vars slutresultat kommer till uttryck i ett årsbokslut eller årsredovisning är en utomordentligt viktig del av bokföringsarbetet och att det skulle framstå som högst besynnerligt om den delen av bokföringsarbetet inte skulle ingå i bokföringsskyldigheten.

Utredningen och jag tycks således dela uppfattningen att årsredovisningen är en utomordentligt viktig del av bokföringen. Mot den bakgrunden har jag svårt att förstå hur utredningen kan föreslå att det som enligt lag ska framgå av årsredovisningen just i straffrättsligt hänseende ska anses framgå redan av den löpande bokföringen. Som framgått är skillnaden i informationsnivån mellan den löpande bokföringen och årsredovisningen mycket betydande. Att lyfta bort en så väsentlig del av bokföringsskyldigheten från det straffbara området är ett grundskott mot bokföringsbrottet och innebär en väsentlig ändring i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott. Diskrepansen mellan bokföringsskyldighetens omfattning och innehållet i straffbestämelsen för bokföringsbrott blir omotiverat stor och skapar osäkerhet om tillämpningsområdet, något som jag utvecklar i det följande.

De fall som utredningen i första hand tycks ömma för och som ska gynnas av förslaget torde vara följande. Informationen i den löpande bokföringen har genom bokslutsarbetet bearbetats till en slutprodukt som i princip innehåller alla uppgifter som ska finnas i en årsredovisning. Den första fråga som man med fog då ställer sig är varför inte de få handgrepp som krävs för att en årsredovisning formellt ska vara upprättad också utförs. Antalet fall där man efter fullgjort bokslutsarbete stannar upp och inte fullföljer med en årsredovisning torde vara mycket få och i det närmaste försumbara.

Utredningens överväganden och förslag illustrerar tydligt vilken tveksam lagstiftningsmetod det är att försöka komma till rätta med en undantagssituation genom att göra förändringar som får en generell räckvidd. Utredningen har inte tillräckligt analyserat de straffrättsliga effekterna av sitt förslag. Förslaget träffar inte bara det fall som nu beskrivits utan får också effekter för hur bestämmelsen om bokföringsbrott över huvud taget ska tillämpas som är svåra att överblicka. I författningskommentaren anger utredningen följande.

Om det i det enskilda fallet visserligen är möjligt att ta fram relevant information, även om en årsredovisning eller årsbokslut inte föreligger, men kräver en mer omfattande arbetsinsats kan det inte sägas vara möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens ställning och resultat. I sådant fall anses även efter ändringen ett straffbart åsidosättande föreligga.

Arbetsinsatsens omfattning i det enskilda fallet skulle alltså vara avgörande för om bokföringsbrott föreligger när årsredovisning inte upprättats. Att ansvar för bokföringsbrott kan inträda vid brister i den löpande bokföringen torde inte behöva påpekas och kan knappast vara vad utredningen avser. Enligt utredningen kan frågan om en bokföringsskyldig ska dömas för bokföringsbrott om han eller hon struntar i att upprätta en årsredovisning normalt inte besvaras utan att man först tar del av all bokföring och därefter uppskattar om det *kräver en mer omfattande arbetsinsats* att ta fram den för årsredovisningen relevanta informationen. En reglering med ett sådant innehåll kan inte anses uppfylla de krav på förutsebarhet som i dag ställs på en straffbestämmelse.

De preliminära ingående balanser som brukar tas fram kan inte ersätta årsredovisningen, eftersom de är just preliminära och dessutom inte ger en fullständig bild av ett företags ekonomiska situation. Därför frågar jag mig om det ska vara straffritt att år efter år underlåta att upprätta årsredovisningar och låta intressenterna förlita sig på en bokföring som är ofullständig eller är det utredningens mening att man i sådana fall likväl ska straffas för bokföringsbrott, men inte för brister beträffande årsredovisningen, utan för brister i den löpande bokföringen. En sådan ordning torde bli förvirrande för den bokföringsskyldige.

Utredningen vill ta bort straffansvaret för den del av bokföringen som utan tvekan är av störst betydelsen för rörelsens intressenter, både direkt och indirekt. Som jag redan framhållit framstår detta för mig inte bara som inkonsekvent utan också som en väsentlig ändring i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott.

En fråga av avgörande betydelse – och som egentligen borde ställas först – är om strykningen av ordet ”ekonomiska” i lagtexten över huvud taget får den effekt som utredningen avser. Det torde nämligen vara likgiltigt om man talar om ekonomiskt resultat och ställning eller bara resultat och ställning. Faktum kvarstår att det är en väsentlig skillnad i informationskravet mellan den löpande bokföringen och årsredovisningen och i 1999 års bokföringslag är begreppet ekonomiska borttaget utan att det i övrigt medfört någon som helst förändring i kraven på upprättande av årsredovisning.

Det resonemang av mer semantisk natur som utredningen har som utgångspunkt för sitt förslag framstår inte för mig som helt övertygande, särskilt om det ställs mot Högsta domstolens klara

och tydliga uttalanden i frågan. Jag ställer mig således tveksam till om domstolen skulle ha dömt annorlunda i NJA 2004 s. 618 med utredningens förslag till lydelse av straffbestämmelsen.

Särskilt om revisorns roll

Högsta domstolens dom har påståtts medföra problem för landets revisorer. Utredningen hävdar att det förslag den lägger fram skulle avhjälpa de problem som må finnas. Som en av Ekobrottsmyndighetens kontaktpersoner i förhållande till landets revisorer har jag en mångårig erfarenhet av vilka problem revisorerna ställs inför och hur de ser på sin roll.

De erfarenheter jag då vunnit gör att jag inte delar utredningens uppfattning. Det kan knappast vara någon förenkling för revisorerna att – som utredningen förordar – tvingas ta ställning till om det kräver en mer omfattande arbetsinsats att ta fram den för årsredovisningen relevanta informationen (jfr ovan) innan de underrettar om misstanke om bokföringsbrott enligt 9 kap. 42–44 §§ i aktiebolagslagen.

Till detta bör också läggas att även om underlåtenhet att upprätta årsredovisning avkriminaliseras på sätt utredningen föreslår så försvinner inte problemen för revisorerna. En revisor är enligt god revisions sed skyldig att verka för att årsredovisningen upprättas i tid. Underlåter revisorn att göra detta kan han eller hon vara tvungen att avgå och riskerar dessutom kritik av Revisorsnämnden. Nämnden har meddelat disciplinära åtgärder mot revisorer som avgett revisionsberättelser trots att samtliga styrelseledamöter inte undertecknat årsredovisningen. Detta motiverades med att någon årsredovisning inte formellt var avgiven. Se t.ex. Revisorsnämndens beslut D14/04 och D3/05.

Utredningens förslag innebär i den delen inte någon förbättring, utan medför i stället att revisorn blir av med ett av sina viktigaste påtryckningsmedel, nämligen att han eller hon måste anmäla företagaren för bokföringsbrott och avgå om inte årsredovisningen kommer fram i tid. Detta hot brukar i de flesta fall räcka för att få näringsidkaren att upprätta årsredovisningen. Enligt den information som jag fått från revisorer förebyggs i dag ett stort antal bokföringsbrott genom revisorernas försorg.

En alternativ lösning

Jag har inledningsvis framhållit att jag inte har något emot en avkriminalisering av vissa fall av försenad årsredovisning.

För förseningar som är längre än fem månader (jfr bestämmelsen om tvångslikvidation i aktiebolagslagen) och för fall där någon årsredovisning över huvud taget inte upprättats ser jag av skäl som jag tidigare redovisat normalt inte några bärande motiv för en avkriminalisering. När det gäller den senare kategorin kan jag dock tänka mig att göra undantag också för vissa fall där någon verksamhet över huvud taget inte förekommit och i vissa likvidationsfall.

För förseningar upp till fem månader torde gärningen ofta kunna bedömas som ringa bokföringsbrott. Detsamma bör kunna gälla för enstaka fall av den undantagskaraktär som jag nyss beskrivit. Det tycks för övrigt kunna skönjas en utveckling av det slaget i underrättspraxis.

Genom att införa en åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott med skatteförseelse som förebild skulle de bagatellartade överträdelserna kunna hållas borta från det straffbara området. Enligt 13 § skattebrottslagen får åtal för skatteförseelse väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Det starkaste motivet för presumtionen mot åtal i dessa fall är att skattetillägget anses vara en tillräcklig sanktion när det är fråga om skatteundraganden på en låg nivå (upp till ett basbelopp). Samma resonemang kan föras beträffande mindre allvarliga förseningar när det gäller årsredovisningen; den förseningsavgift som Bolagsverket tar ut skulle på samma sätt som skattetillägget vara en tillräcklig sanktion.

Det finns flera fördelar med mitt förslag. För det första fångar det in det behov av avkriminalisering beträffande mindre allvarliga brister med upprättande av årsredovisningen utan att medföra några dramatiska förändringar när det gäller de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott. För det andra skulle också andra mer bagatellartade brister i bokföringen kunna hållas borta från det straffbara området. På det sättet skulle resurser kunna frigöras för utredning av allvarligare bokföringsbrister. Slutligen skulle lagstiftningen bli tydlig och motsvara de krav som numera måste ställas på en straffbestämmelses förutsägbarhet.

På skatteområdet råder i dag ingen tvekan om var gränsen mellan skatteförseelse ("ringa skattebrott") och skattebrott går. Även

om det inte finns någon motsvarande beloppsgräns vid bokföringsbrott torde det inte innebära några större problem att ställa upp de kriterier som gör att lagföring inte bör ske vid ringa brott.

Ett mer långtgående alternativ än att införa en särskild åtalsprövningsregel kan vara att helt avkriminalisera ringa bokföringsbrott. Frågan skulle då få en mycket enkel lösning. Det skulle i och för sig innebära att straffskalan för bokföringsbrott av normalgraden måste bli föremål för mindre justeringar, men jag ser inga nackdelar med att den ändras i linje med vad som gäller för försvårande av skattekontroll.