

Bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring

Av vice chefsåklagaren HENRIC FAGHER

Utrymmet för senareläggning av bokföring har ökat genom ändringar i bokföringslagen och god redovisningssed, särskilt genom ett av Bokföringsnämnden framtaget nytt allmänt råd om bokföring med tillhörande vägledning. Ett företag får så länge rörelsen håller sig inom vissa gränsvärden vänta med att bokföra. Det kan för ett litet företag innebära att det räcker att bokföra vid ett tillfälle efter utgången av räkenskapsåret. I denna artikel diskuteras om och hur ändringarna i bokföringslagen och god redovisningssed påverkar vad som faller under det straffbara området för bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring.

1 Inledning

Huvudregeln i bokföringslagen (BFL) är att den löpande bokföringen ska upprättas i anslutning till affärshändelsen. I 5 kap. 2 § 1 st. BFL stadgas att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. En vanligt förekommande rutin för bokföring i mindre företag, som uppfyllt kravet på bokföring i anslutning till affärshändelsen, har varit att samla alla verifikationer under en månad för att därefter skicka dem till en redovisningskonsult för bokföring under påföljande månad. I 2 st. nämnda lagrum ställdes det tidigare för avsteg från huvudregeln och senareläggning av bokföring upp ett krav på särskilda skäl. I december 2010 beslutade dock lagstiftaren om ändringar i BFL för att förenkla och minska företagens administrativa börda. Syftet med ändringarna var bl.a. att öka samordningen mellan tidpunkterna för redovisning av moms och tidpunkterna för bokföring. Kravet på särskilda skäl togs därför bort. Numera är det för avsteg från huvudregeln och senareläggning av bokföring tillräckligt att det finns skäl för det och att det är förenligt med god redovisningssed. I förarbetena till ändringarna i BFL framhölls att det ankom på Bokföringsnämnden (BFN) att ta ansvar för utvecklingen av god redovisningssed och därmed, vid behov och inom de (nu vidare) ramar som lagrummet ger, ge ledning för när bokföringen får senareläggas.¹

Sålunda tog BFN till årsskiftet 2013/2014 fram ett nytt allmänt råd om bokföring med tillhörande vägledning, som bl.a. behandlar god redovisningssed ifråga om tidpunkten för bokföring.² Av rådet följer att ett företag får senarelägga bokföringen till 50 dagar efter utgången

¹ Prop. 2009/10:235 s. 82–83.

² BFNs allmänna råd om bokföring med tillhörande vägledning, BFNAR 2013:2.

av den månad då affärshändelsen inträffade (trots att alla förutsättningar för att bokföra finns). För att ytterligare få senarelägga bokföringen måste företaget hålla sig inom vissa gränsvärden. Bokföring av kontanta in- och utbetalningar i grundbok får med något undantag dock inte senareläggas. I avvaktan på bokföring ska verifikationer ordnas i takt med att de tas emot eller sammanställs.

I och med de utökade möjligheterna till senareläggning av bokföring skapades ett längre tidsspänn mellan tidpunkten för affärshändelserna och tidpunkten för bokföring av affärshändelserna än som var fallet tidigare. För ett litet företag kan det tidsspännat sträcka sig över ett helt räkenskapsår. Jämfört med den tidigare vanligt förekommande rutinen för bokföring att samla verifikationer under en månad för bokföring påföljande månad är det en väsentlig skillnad. Det väcker frågan om den närmare utformningen av ansvaret för bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring. Kan ansvar inte komma ifråga förrän tidpunkten för bokföring infallit? I så fall ger det längre tidsspännat ganska gott om utrymme för händelser att inträffa eller åtgärder att vidtas som kan ha betydelse för ansvaret för åtminstone den redovisningsperiod som är senarelagd. Dit hör likvidation, konkurs eller ändringar i ett företags ledning. Beroende på omständigheterna kan det röra sig om oönskade händelser på grund av att företaget exempelvis har problem med sin lönsamhet eller önskade åtgärder av den som vill undkomma ansvar. Ett här relevant specialfall av ändringar i ett företags ledning, som i sig är föremål för kriminalisering i 30 kap. 1 § 2 st. aktiebolagslagen, är att dumpa företaget på en målvakt. Ännu (mars 2016) hittar man i praxis inget klagande svar på den nyss ställda frågan.³

Innan frågan om ansvar för bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring diskuteras ska möjligheterna till senareläggning utvecklas något och rådet sättas in i ett straffrättsligt sammanhang.

2 Närmare om möjligheterna till senareläggning av bokföring i det nya allmänna rådet

Som nämnts är huvudregeln i BFL att den löpande bokföringen ska upprättas i anslutning till affärshändelsen, men 5 kap. 2 § 2 st. BFL ger möjligheter till senareläggning av bokföring om det finns skäl för det och det är förenligt med god redovisningssed. Kravet på skäl har ingen självständig innebörd utan får ses som lagstiftarens grepp för att ange utrymmet inom vilket BFN har att utveckla vad som utgör god

³ I två avgöranden har hovrätterna närmat sig frågan om ansvar för bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring. I det ena avgörandet (Hovrätten för Västra Sverige, dom den 17 september 2014, mål nr B 1253-14) frikände hovrätten den tilltalade från ansvar för bokföringsbrott rörande två affärshändelser där den tilltalade hade sålt företaget innan tidpunkten för bokföring infallit. I det andra avgörandet (Hovrätten över Skåne och Blekinge, dom den 28 oktober 2014, mål nr B 2289-14) fällde hovrätten den tilltalade i en liknande situation. Avgörandena gick alltså i olika riktningar.

redovisningssed vid senareläggning.⁴ Man får därför söka sig till det nya allmänna rådet om bokföring med tillhörande vägledning. I rådet har BFN i nio kapitel samlat de normer som ett företag ska följa för att uppfylla de delar av bokföringsskyldigheten enligt BFL som rör löpande bokföring, verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation, samt systemdokumentation och behandlingshistorik. Normerna om tidpunkten för bokföring finns i 3 kap.

I rådet p. 3.6 stadgas att ett företag får senarelägga bokföringen till 50 dagar efter utgången av den månad då affärshändelsen inträffade. Under vissa förutsättningar får ett företag skjuta fram tidpunkten för bokföring ännu längre. I rådet p. 3.7 anges att ett företag får senarelägga bokföringen till 50 dagar efter utgången av det kvartal då affärshändelsen inträffade om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kr. I rådet p. 3.8 anges vidare att ett företag får senarelägga bokföringen till 60 dagar efter utgången av det räkenskapsår då affärshändelsen inträffade om a) det normalt förekommer högst 50 verifikationer som avser sammanlagt högst 250 affärshändelser per räkenskapsår, och b) den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst en miljon kr. I rådet p. 3.9 finns en reglering endast tillämplig på enskilda näringsidkare. En sådan näringsidkare får senarelägga bokföringen till den dag som inkomstdeklarationen för det räkenskapsår då affärshändelsen inträffade ska lämnas enligt skatteförfarandelagen om a) företaget inte utför vissa gränsöverskridande transaktioner inom EU och b) företagets rörelse håller sig inom samma gränsvärden i övrigt som anges i det föregående rådet. Ett litet företag kan alltså bokföra vid ett enda tillfälle efter utgången av räkenskapsåret.

Vad som ska förstås med ”normalt” i råden p. 3.7–3.9 utvecklas inte. Måhända kan man hämta viss ledning från det av BFN framtagna K1-regelverket om enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. Även det regelverket är uppbyggt kring ett allmänt råd med tillhörande vägledning.⁵ I kommentaren till 1 kap. anförs att en näringsidkare som har en nettoomsättning som normalt uppgår till högst 3 miljoner kr får upprätta ett förenklat årsbokslut (jfr särskilt motsvarande reglering i rådet p. 3.7). Om gränsvärdet överskrids något eller några enstaka år, exempelvis därför att affärerna har gått särskilt bra ett visst år, får näringsidkaren ändå upprätta ett förenklat årsbokslut. Om näringsidkaren har haft en nettoomsättning som under flera år har överskridit gränsvärdet så måste han eller hon istället upprätta ett vanligt årsbokslut. Det ska framhållas att K1-regelverket inte behandlar den löpande bokföringen utan när och hur den får avslutas med ett förenklat årsbokslut. Man ska därför vara försiktig med

⁴ Jfr SOU 2008:67 s. 155–157 och prop. 2009/10:235 s. 82–83.

⁵ BFNs allmänna råd med tillhörande vägledning för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, BFNAR 2006:1.

att utifrån det regelverket dra alltför långtgående slutsatser om innebörden av normalt i det nu aktuella rådet.

Så länge ett företags rörelse håller sig inom gränsvärdena finns det ingen norm i BFL eller rådet som uttryckligen utgör hinder för att växla mellan olika tidpunkter för bokföring från en tid till en annan.⁶ Eftersom råden p. 3.7–3.9 är utformade på det sättet att rörelsen normalt ska hålla sig inom gränsvärdena kan man dock inte lägga tillfälliga eller annars kortvariga förändringar i rörelsens omfattning till grund för att växla tidpunkt för bokföring.

Av råden p. 3.6–3.9 framgår att det för kontanta in- och utbetalningar endast är bokföring i huvudbok som får senareläggas. Bokföring av kontanta in- och utbetalningar i grundbok ska göras senast på följande dag. Ett företag, som i övrigt senarelägger sin bokföring, måste därför föra en kassajournal eller liknande för kontanta in- och utbetalningar. I rådet p. 3.10 stadgas dock att ett företag får senarelägga bokföringen av kontanta in- och utbetalningar i grundbok till 50 dagar efter utgången av den månad då affärshändelserna inträffade om in- och utbetalningarna har registrerats i ett certifierat kassa-register.

Senareläggning av bokföring innebär inte att företaget får skjuta fram alla bokföringsåtgärder. Av rådet p. 3.5 framgår att verifikationer ska ordnas i takt med att de tas emot eller sammanställs i avvaktan på bokföring (se mer om rådet p. 3.5 i avsnitt 4.1).

3 Det nya allmänna rådet i ett straffrättsligt sammanhang

Enligt 11 kap. 5 § brottsbalken är bokföringsbrottet ett blankettstraffbud, som under vissa förutsättningar kriminaliserar ett åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt BFL. Vad som ingår i bokföringsskyldigheten framgår av 4 kap. 1 § BFL. Bl.a. ingår att bokföra alla affärshändelser i grundbok och huvudbok, att se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter, att bevara all räkenskapsinformation i ett ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt, och att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. I 4 kap. 2 § BFL stadgas vidare att bokföringsskyldigheten ska fullgöras i överensstämmelse med god redovisningssed. Sålunda hämtar bokföringsbrottet mycket av sitt materiella innehåll från utfyllnadsnormer i BFL och från god redovisningssed.

BFN (som är en statlig myndighet) har ansvaret för utvecklingen av god redovisningssed. Som framgått utfärdar därför BFN allmänna råd som det nu aktuella, som fyller ut och kompletterar BFLs regler. Rå-

⁶ Jfr 2 kap. 4 § årsredovisningslagen där det stadgas att ett företag ska tillämpa samma principer för värdering, klassificering och indelning av poster vid upprättande av balans- och resultaträkning i sin årsredovisning konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat (enhetliga redovisningsprinciper över tid). Det gör det möjligt att jämföra en årsredovisning med en årsredovisning från t.ex. föregående räkenskapsår. Någon motsvarande norm för den löpande bokföringen finns inte i BFL eller rådet.

den är inte formellt bindande, men tillmäts en avgörande betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed.⁷

Utöver utfyllnadsnormerna innehåller bokföringsbrottet två begränsande rekvisit. Det ena är det s.k. huvudsakskriteriet. Åsidosättandet av bokföringsskyldigheten ska medföra att rörelsens förlopp inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen (ekonomiskt resultat och ställning, som också nämns i straffbudet, tar sikte på årsredovisning och årsbokslut och är därför inte relevant i detta sammanhang). Det andra är det subjektiva rekvisitet (uppsåt eller oaktsamhet).

Det har varit en omdiskuterad fråga om bokföringsbrottet med utfyllnadsnormer i BFL och god redovisningssed svarar mot de krav som legalitetsprincipen ställer upp. Principen består av 1) ett föreskriftskrav, 2) ett analogiförbud, 3) ett retroaktivitetsförbud och 4) ett obestämdhetsförbud.⁸ Föreskriftskravet innefattar ett krav på stöd i en föreskrift för att ett brott ska föreligga och att ett straff ska kunna utmätas. Analogiförbudet är ett förbud mot att tillämpa ett straffbud utanför sitt betydelseområde. Man får alltså inte gå utöver straffbudets ordalydelse. Så länge som man håller sig inom straffbudets betydelseområde utgör förbudet inte ett hinder mot att straffbudet tolkas för att utröna dess rätta innebörd. Tolkningen måste ske med försiktighet. I ett nyligen meddelat avgörande uttalade Högsta domstolen med referenser till tidigare praxis att kravet på försiktighet för med sig att om det finns två eller flera möjliga tolkningar bör det tolkningsalternativ som är mest oförmånligt för den tilltalade bara väljas om det vid en naturlig läsning av lagtexten framstår som klart mer närliggande än andra alternativ.⁹ Retroaktivitetsförbudet är ett förbud mot att, till den tilltalades nackdel, ge ett straffbud retroaktiv effekt. Obestämdhetsförbudet innefattar ett krav på viss precision. Ett straffbud får inte vara så vagt eller på annat sätt obestämt att det inte ger någon ledning om vad som är kriminaliserat. I det ligger att ett straffbud inte får innehålla alltför obestämda rekvisit eller vara så tekniskt komplicerat att det inte går att få grepp om.

Legalitetsprincipen är just en princip och inte en regel. Principen har dock, åtminstone i delar, antagit regelkaraktär. Principen är lagfäst i 2 kap. 10 § regeringsformen, 1 kap. 1 § brottsbalken och 5 § lagen om införande av brottsbalken. Principen finns också i art. 7 i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (som inkorporerats i svensk lag).

⁷ Se förordningen med instruktion för BFN och prop. 1998/99:130 s. 180-190.

⁸ Se mer om legalitetsprincipen i Petter Asp, EU & straffrätten, Uppsala 2002, s. 246 ff.

⁹ Se Högsta domstolen, dom den 29 mars 2016, mål nr B 2048-15 med referenser till NJA 2012 s. 764, NJA 2008 s. 376 och NJA 1994 s. 480. Målet gällde bl.a. en fråga om ansvar för bokföringsbrott när ett utländskt företag med filial i Sverige åsidosatt sin bokföringsskyldighet.

I doktrinen har bl.a. Petter Asp kommit till slutsatsen att legalitetsprincipen inte lägger några absoluta hinder i vägen för bokföringsbrottet, men framhållit att en kriminalisering som i grunden bygger på BFL som har karaktär av ramlag är problematisk. Och ju mer BFL uttunnas på sitt materiella innehåll desto mer problematiskt blir det.¹⁰ I förarbetena till 2000 års BFL uttalas att övervägande skäl talar för att överträdelser av icke författningsreglerad men på annat sätt dokumenterad god redovisningssed kan leda till ansvar för bokföringsbrott under förutsättning att huvudsakskriteriet är uppfyllt.¹¹ I förarbetena till 2005 års ändringar i 11 kap. brottsbalken finns ett liknande uttalande.¹²

4 Ansvar för bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring

Inledningsvis ska frågan om ansvar för bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring preciseras något (eller avgränsas, om man så vill, i förhållande till vad som gäller om ansvar sedan tidigare och som därmed inte väcker några nya frågor). Den tar sikte på ansvar i företag där rörelsen i och för sig håller sig inom gränsvärdena för senareläggning och där frågan om ansvar är förlagd till tiden innan den dag som utgör den sista tidpunkten för bokföring har passerats. Den kan vidare delas upp i två delfrågor. Den första delfrågan som inställer sig är om ansvar kan bli aktuellt om ett företag, vars rörelse håller sig inom gränsvärdena, inte har ordnat sina verifikationer i avvaktan på bokföring (nedan ”typfallet icke ordnade verifikationer”). Konkret skulle det kunna exemplifieras av en företagare, som låter verifikationerna ligga mer eller mindre osorterade i en plastpåse eller en skokartong. Den andra delfrågan är om ansvar kan bli aktuellt om ett företag, vars rörelse håller sig inom gränsvärdena, ertappas med att inte ha bevarat sina verifikationer innan tidpunkten för bokföring infallit (nedan ”typfallet icke bevarade verifikationer”). Det skulle kunna röra sig om en företagare, som omgående gör sig av med verifikationerna för att dölja annan brottslighet, som oredlighet mot borgenär.

Prövningen av frågan om ansvar för bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring bör göras mot rekvisiten i straffbudet, dvs. åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt BFL och huvudsakskriteriet (i denna artikel lämnas det subjektiva rekvisitet därhän). Vid prövningen bör legalitetsprincipen beaktas. Det ska också erinras om den försiktighet som bör prägla tolkning av straffbud. Och kanske ska det betonas att tolkningen av det nya allmänna rådet görs i ett straffrättsligt sammanhang och i ljuset av straffrättsliga principer. I ett annat sammanhang, t.ex. i ett redovisningssammanhang där det finns ett större utrymme för att ta hänsyn till syfte och ändamål, kan tolkning-

¹⁰ Petter Asp, Bokföringsbrott och legalitet, SvJT 1999 s. 16 och 45.

¹¹ Prop. 1998/99:130 s. 204.

¹² Prop. 2004/05:69 s. 19.

en mycket väl bli en annan. Nu är dock frågan om rådet i aktuella avseenden är så klart och tydligt att det kan läggas till grund för straffansvar.

4.1 *Typfallet icke ordnade verifikationer*

Som framgått följer det av rådet p. 3.5 att verifikationer ska ordnas i takt med att de tas emot eller sammanställs. I kommentaren till det rådet uttalas att det ska, utifrån de ordnade verifikationerna, utan alltför mycket ytterligare arbete gå att bokföra affärshändelserna. Det ligger i linje med vad som föreskrivs om arkiveringsskyldighet i 7 kap. 2 § BFL. Räkenskapsinformation ska bevaras i ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt. Det gäller även om affärshändelserna ännu inte är bokförda.¹³ I kommentaren till rådet p. 8.3 om arkiveringsskyldighet och överskådlighet, åtkomlighet och ordnat skick uttalas vidare att räkenskapsinformation ska förvaras så att t.ex. revisorer eller myndigheter utan svårighet kan få tillgång till informationen. I övrigt finns det inte mycket skrivet till ledning för vad som ska förstås med ordnat skick, inte ens om man går så långt tillbaka som till 1976 års BFL. En förklaring till denna brist på ledning som ligger nära till hands skulle kunna vara att arkiveringsskyldigheten främst tar sikte på tiden efter det att bokföringen är upprättad. Om bokföringen är upprättad så är verifikationerna ordnade. Affärshändelserna framgår då av grundbok och huvudbok och till dessa finns det numrerade verifikationer. Hur det än må vara med den närmare innebörden av ordnat skick kan man slå fast att det ingår som en del i bokföringsskyldigheten enligt BFL att hålla verifikationerna ordnade i avvaktan på bokföring.

Till en början får man ställa sig den helt grundläggande frågan om ett företag som åsidosätter sin bokföringsskyldighet genom att inte ordna sina verifikationer i avvaktan på bokföring redan till följd därav går miste om möjligheten till senareläggning av bokföringen. Det skulle i så fall innebära att företagaren på vanligt sätt skulle kunna ådra sig ett straffansvar för att företaget inte enligt huvudregeln i BFL har upprättat bokföring i anslutning till affärshändelsen. Svaret på frågan beror på hur man tolkar rådet p. 3.5. Som en extra komplikation tillkommer att det rådet ändrades den 11 juni 2015. Svaret beror således också på om man tolkar rådet i dess tidigare eller nuvarande lydelse.

Rådet p. 3.5 i dess tidigare lydelse:

Senareläggs bokföringen enligt punkterna 3.6–3.11 ska verifikationerna i avvaktan på bokföring ordnas i takt med att de mottas eller sammanställs.

¹³ Prop. 2009/10:235 s. 107.

I likhet med råden p. 3.6–3.10 (och rådet p. 3.11 om senareläggning av bokföring i ideella föreningar m.m., som dock inte behandlas i denna artikel) är rådet p. 3.5 uppbyggt som en om-så-förbindelse. Rådet kan därmed läsas som ”om bokföringen senareläggs enligt p. 3.6–3.10, så ska verifikationerna ordnas i avvaktan på bokföring”. Om förutsättningen är uppfylld, så får det en given följd. I rådet är förutsättningen en hänvisning till senareläggning enligt råden p. 3.6–3.10. I de sist nämnda råden anges, som utvecklats i avsnitt 2 ovan, de tillämpliga gränsvärdena. Om ett företag håller sig inom de gränsvärdena och förutsättningen därmed är uppfylld, så får det följden att verifikationerna ska ordnas i avvaktan på bokföring. Det ger närmast ett intryck av att rådet innehåller en ordningsföreskrift om ordnade verifikationer vid senareläggning. I vart fall går det inte att finna något klart stöd i rådet för att ordnade verifikationer skulle vara en förutsättning för senareläggning. En sådan tolkning ligger väl i linje med legalitetsprincipen (jfr föreskriftskravet, analogiförbudet och obestämthetsförbudet) och kravet på försiktighet vid tolkning av straffbud. Om man utgår ifrån att ordnade verifikationer inte är en förutsättning för senareläggning av bokföring enligt rådet p. 3.5 i dess tidigare lydelse måste slutsatsen därför bli att ett företag, som inte håller sina verifikationer ordnade, inte går miste om möjligheten till senareläggning.

Rådet p. 3.5 i dess nuvarande lydelse:¹⁴

Bokföringen får senareläggas enligt punkterna 3.6–3.11 endast om verifikationerna i avvaktan på bokföring ordnas i takt med att de mottas eller sammanställs.

Också rådet p. 3.5 i dess nuvarande lydelse är uppbyggt som en om-så-förbindelse. Rådet kan läsas som ”endast om verifikationerna ordnas i avvaktan på bokföring, så får bokföringen senareläggas”. I rådet är förutsättningen ordnade verifikationer. Om den förutsättningen är uppfylld, så får det följden att bokföringen får senareläggas. Det framgår alltså klart att ordnade verifikationer är en förutsättning för senareläggning av bokföring enligt rådet p. 3.5 i dess nuvarande lydelse. Slutsatsen blir därför att ett företag, som inte håller sina verifikationer ordnade, går miste om möjligheten till senareläggning.

Vilken slutsats man kommer till avgörs alltså av om man tolkar rådet i dess tidigare eller nuvarande lydelse. I det förra fallet behåller företaget möjligheten till senareläggning av bokföring trots att det utgör ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten att inte hålla verifikationerna ordnade. Man måste därför gå vidare och pröva om huvudsakskriteriet kan vara uppfyllt innan tidpunkten för bokföring har in-

¹⁴ Se BFNAR 2015:1.

fallit. Den prövningen av huvudsakskriteriet diskuteras i det följande stycket.

Det ska för ansvar för bokföringsbrott inte vara möjligt att kunna i huvudsak bedöma rörelsens förlopp med ledning av bokföringen. Av 1976 års BFL framgick att man ”till upplysning om rörelsens förlopp” var hänvisad till grundbok och huvudbok.¹⁵ I dagens BFL sägs det visserligen inte uttryckligen, men det får inte uppfattas som att lagstiftaren ändrat syn. I den nu tillkomna kommentaren till rådet p. 2.2 om den löpande bokföringen och dess presentation uttalas vidare bl.a. att det är i grundbok och huvudbok som rörelsens förlopp kan överblickas. Att enbart samla verifikationer och kontera på verifikationerna uppfyller inte BFLs krav på bokföring. I RH 1995:111 och RH 2003:39 var det utrett att de tilltalade inte hade bokfört förekommande affärshändelser i grundbok och huvudbok. Frågan var om de tilltalade kunde freda sig från ansvar på den grunden att de hade bevarat verifikationer och upprättat vissa sammanställningar av ekonomiskt slag. Enligt de tilltalade kunde man utifrån verifikationer och sammanställningar bedöma rörelsernas förlopp. I rättsfallen fann hovrätterna dock att avsaknaden av grundbok och huvudbok inte kunde läkas av verifikationer och sammanställningar. Eftersom det saknades bokföring var huvudsakskriteriet uppfyllt och de tilltalade dömdes för bokföringsbrott. Grundbok och huvudbok utgör alltså den bokföring som huvudsakskriteriet ska prövas mot. Verifikationer utgör inte sådan bokföring. När det gäller frågan om ansvar för bokföringsbrott innan tidpunkten för bokföring infallit får man därför konstatera att just den bokföring som skulle kunna ge besked om rörelsens förlopp är senarelagd. Då kan inte gärna huvudsakskriteriet vara uppfyllt.¹⁶

I det senare fallet, dvs. tolkning av rådet p. 3.5 i dess nuvarande lydelse, går däremot företaget miste om möjligheten till senareläggning. Ansvar för bokföringsbrott kan då följa på vanligt sätt om företaget inte enligt huvudregeln i BFL har upprättat bokföring i anslutning till affärshändelsen.

¹⁵ Se 2 § BFL (1976:125).

¹⁶ Jfr Andersson, Dahlqvist och Elofsson, *Bokföringsbrott och bokföringslagen*, 3:e uppl., 2011, s. 29, 96 f. och 202. Där uttalas att bokföringsbrottet bara skyddar bokföring. Den som förstör en verifikation till en icke bokförd affärshändelse kan därför inte drabbas av ansvar för bokföringsbrott, eftersom en sådan verifikation inte utgör bokföring. Uttalandena föranleder några anmärkningar. Åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt BFL på sätt som anges i straffbudet tar sikte på annat och mer än endast åsidosättanden i själva bokföringen. Däremot verkar huvudsakskriteriet inskränkande på ansvaret för bokföringsbrott genom att åsidosättandet ska få följder för bokföringen. Man måste därför skilja underlåtenhet att bevara verifikationer i de fall tidpunkten för bokföring har infallit från de fall där den inte infallit. Om tidpunkten för bokföring har infallit kan självfallet ansvar för bokföringsbrott bli aktuellt för den som underlåtit att bevara icke bokförda verifikationer.

4.2 *Typfallet icke bevarade verifikationer*

Underlåtenhet att bevara verifikationer utgör förstås ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten enligt BFL. På motsvarande sätt som vid typfallet icke ordnade verifikationer måste man också vid typfallet icke bevarade verifikationer inleda med att ställa sig frågan om ett företag som åsidosätter sin bokföringsskyldighet genom att inte bevara sina verifikationer till följd därav går miste om möjligheten till senareläggning av bokföring. Att inte bevara sina verifikationer är i jämförelse med att inte hålla dem ordnade förvisso ett relativt sett allvarligt åsidosättande av bokföringsskyldigheten. Ändå är det svårt att utifrån rådet p. 3.5 i dess tidigare lydelse se att bevarade verifikationer skulle vara en förutsättning för senareläggning. Det går inte att finna något klart stöd i rådet för det. Annorlunda förhåller det sig om man tolkar rådet i dess nuvarande lydelse. Av det rådet framgår det uttryckligen att ordnade verifikationer är en förutsättning för senareläggning. Om det inte finns några verifikationer bevarade kan de inte heller vara ordnade. Slutsatsen blir därför att ett företag som inte bevarar sina verifikationer inte går miste om möjligheten till senareläggning av bokföring i det fall det rör sig om en tolkning av rådet p. 3.5 i dess tidigare lydelse men väl i det fall det rör sig om rådet i dess nuvarande lydelse.

I det förra fallet får man gå vidare och pröva om huvudsakskriteriet kan vara uppfyllt innan tidpunkten för bokföring infallit. Utan verifikationer som underlag är det knappast möjligt att upprätta någon grundbok eller huvudbok. Vid prövningen om rekvisiten för bokföringsbrott är uppfyllda torde man dock inte kunna föregripa att grundbok och huvudbok inte kommer att vara upprättade när tidpunkten för bokföring så småningom infaller. Som vid typfallet icke ordnade verifikationer kan man vid typfallet icke bevarade verifikationer därför inte göra annat än att konstatera att den bokföring som skulle kunna ge besked om rörelsens förlopp är senarelagd. Huvudsakskriteriet är inte uppfyllt.

I det senare fallet kan ansvar för bokföringsbrott följa på vanligt sätt om företaget inte enligt huvudregeln i BFL har upprättat bokföring i anslutning till affärshändelsen.

5 Tillämplighet i tiden

Ändringarna i BFL trädde i kraft den 1 januari 2011. Av det nya allmänna rådet framgår att det ska tillämpas för det räkenskapsår som inleddes närmast efter den 31 december 2013 men att det får tillämpas för räkenskapsår som inleddes tidigare. Rådet p. 3.5 i dess nuvarande lydelse gäller dock först från och med den 11 juni 2015.

Enligt retroaktivitetsförbudet i 5 § lagen om införande av brottsbalken ska en ny mildare lag som huvudregel tillämpas även på gärningar som är begångna före lagändringen. Undantag görs för gärningar som under en viss tid var belagda med straff på grund av då

rådande särskilda förhållanden, typiskt sett kristidsförfattningar. Av praxis framgår att undantag också kan göras genom en uttrycklig övergångsbestämmelse.¹⁷

Ifråga om bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring hämtar straffbudet sitt materiella innehåll från utfyllnadsnormer i BFL och framförallt det nya allmänna rådet. De normerna kan inte jämföras med kristidsförfattningar. Inte heller finns några övergångsbestämmelser att ta hänsyn till. Istället får man se ändringarna i BFL och det därefter framtagna allmänna rådet som att lagstiftaren numera har en mer tillåtande syn på att skjuta fram tidpunkten för bokföring än som var fallet tidigare. Då är det helt naturligt att lagstiftarens mer tillåtande syn bör få genomslag i rättstillämpningen så snart det kan ske. Ändringen av p. 3.5 innebar dock, om man utgår ifrån resonemanget i denna artikel, att det straffbara området för bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring utvidgades. Den ändringen träffas av retroaktivitetsförbudet. När det gäller bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring bör därför det allmänna rådet tillämpas på gärningar utan begränsning bakåt i tiden, dock att rådet p. 3.5 i dess nuvarande lydelse endast bör tillämpas på gärningar begångna efter den 11 juni 2015.

6 Avslutning

Diskussionen i denna artikel ger vid handen att det straffbara området skiljer sig åt beroende på om man tolkar rådet p. 3.5 i dess tidigare eller nuvarande lydelse. Brytpunkten är den 11 juni 2015. Om gärningen skedde dessförinnan bör den bedömas utifrån rådet i dess tidigare lydelse, om den skedde därefter utifrån rådet i dess nuvarande lydelse. Ur en mycket krass synvinkel betyder det att den som inte höll företagets verifikationer ordnade eller kanske inte alls bevarade dem skulle kunna undkomma ansvar för bokföringsbrott för den redovisningsperiod som är senarelagd genom att exempelvis försätta företaget i konkurs innan tidpunkten för bokföring inföll, om gärningen skedde före brytpunkten. Däremot skulle ansvar kunna följa på samma gärning, om den skedde efter brytpunkten (under förutsättning att övriga rekvisit i straffbudet är uppfyllda). Denna konsekvens får antas vara oönskad, men den ter sig trots det svår att undvika. Legalitetsprincipen ställer ett krav på stöd i en föreskrift med viss precision för att ett brott ska föreligga och först efter det att rådet ändrades den 11 juni 2015 kan det kravet sägas vara mött. Av 1487 lagförda ärenden för bokföringsbrott 2015 rörde 891 företag i konkurs.¹⁸ Hur många av de lagförda ärendena som rörde företag i likvidation eller företag dumpade på målvakt går inte att utläsa av statistiken. Även utan en närmare analys av statistiken tycks dock frågan om

¹⁷ NJA 2001 s. 409.

¹⁸ Enligt uppgift från Ekobrottsmyndighetens huvudkontor, controllerfunktionen, den 21 mars 2016.

ansvar för bokföringsbrott vid senareläggning av bokföring kunna bli aktuell i många domar.

Därtill sätter diskussionen fingret på de betänkligheter som bl.a. Petter Asp lyft fram och som följer med bokföringsbrottets konstruktion som blankettstraffbud. Ifråga om tidpunkt för bokföring fyller det allmänna rådet straffbudet med innehåll. Ett sådant råd tillkommer i en annan ordning än en lag. Den ordningen är utformad för att ge BFN förutsättningar för att utveckla god redovisningssed, men den ger inte utrymme för att överväga eventuella straffrättsliga konsekvenser på det grundliga sätt som när man tar fram ett fullt ut lagfäst straffbud. Det illustreras ganska väl av ändringen av rådet p. 3.5 och dess betydelse för det straffbara området för bokföringsbrott.