Stefan Olsson

SANKTIONER VID AVVIKELSER FRÅN GOD REDOVISNINGSSED

IUSTUS FÖRLAG

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

• Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format

• Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

• Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed, och inte på ett sätt som ger en bild av att licensgivaren stödjer ett specifikt användande.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

När det gäller verk av författare som avlidit för mer än 70 år sedan finns enligt svensk lag inte längre någon upphovsrätt. Sådana arbeten kan användas helt fritt och slutanvändarlicensen som annars skulle ha gällt för verk som tillhandahålls från juridikbok.se gäller inte sådana verk. Observera dock att det kan finnas flera rättigheter knutna till ett verk. Exempelvis kan medförfattare och illustratörer ha egna rättigheter till verket. I dessa fall kan verket vara upphovsrättsligt skyddat trots att upphovsrätten har upphört för en författare.

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f460a

Sanktioner vid avvikelser från god redovisningssed

Sanktioner vid avvikelser från god redovisningssed

Stefan Olsson

IUSTUS FÖRLAG

© Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala 2010
ISBN: 978-91-7678-757-1
Sättning: Harnäs Text & Grafisk Form
Omslag: John Persson
Tryck: Edita, Västerås 2010
Förlagets adress: Box 1994, 751 49 Uppsala,
Tfn: 018-65 03 30, fax: 018-69 30 99
Webbadress: www.iustus.se, e-post: kundtjanst@iustus.se

Förord

Denna bok leder sitt ursprung ur projektet "Reglering av redovisning och finansiering", vilket initierades av numera docenten Gunnar Wahlström vid Högskolan Trollhättan Uddevalla år 2003.

Jag har haft stor nytta av de seminarier som hållits under den tid jag varit sysselsatt med boken. Ett inledande seminarium hölls vid Karlstads universitet den 20 februari 2007. Närvarande vid seminariet var numera juris doktorn Mats Höglund, universitetslektorn Sven-Axel Bergstrand, universitetslektorn Björn Jennbacken, universitetslektorn Hans Lindkvist, doktoranden Bengt Garpe, numera doktoranden Germaine Hillerström, doktoranden Kjell Johansson samt numera skattekonsulten Maria Barenfeld.

Vidare hölls ett seminarium hos Skatterättsakademin vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet, den elfte november 2008. Närvarande vid detta tillfälle var bl.a. professorn Robert Påhlsson, universitetslektorn Bo Svensson, universitetsadjunkten Enar Folkesson, doktoranden Kjell Johansson, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, f.d. universitetslektorn Sten-Eric Ingblad, advokaten Raul Svensson samt skattejuristen Roger Treutiger.

Jag vill tacka Sten-Eric Ingblad för det material ur tidskriften Balans som han tillsänt mig. Vidare vill jag tacka kammarrättsrådet Anders Bengtsson, som uppmärksammade mig på redovisningsfrågornas betydelse för beslutet att nedflytta Örebro SK ur fotbollsallsvenskan. Ett tack riktas även till även till docenten Thomas Erhag, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, för hjälp med material. Jag vill också tacka jur. dr Claes Norberg, Svenskt Näringsliv, för värdefulla synpunkter.

Kommentarer till hela eller delar av manuset har lämnats av professor Robert Påhlsson, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, och docenten Marie Karlsson Tuula, Karlstads universitet. Kvarvarande brister är att tillskriva författaren själv.

Denna monografi är avsedd att utgöra en del i ett större forskningsprojekt, inriktat på normbildningen inom redovisningsrätten. Ett stort tack går till Torsten och Ragnar Söderbergs stiftelser, vilkas stöd varit avgörande för påbörjandet av projektet. Ett lika stort tack går till Vetenskapsrådet, som beviljat medel för färdigställandet av projektet. Jag vill även rikta ett tack

till Emil Heijnes stiftelse för rättsvetenskaplig forskning, som lämnat tryckningsbidrag till boken.

Rättsläget har om inget annat sägs beaktats fram till juni 2009.

Avslutningsvis går även ett tack för det stöd jag har känt från mina kollegor på Avdelningen för juridik vid Karlstads universitet. Under senare delen av arbetet med boken har jag även haft ett varmt stöd i min sambo Maria Linder, som har fått stå ut med att jag ibland har tagit helger och ledighet i anspråk för forskningen.

Hällesrud i januari 2010

Stefan Olsson

Innehållsförteckning

Förord 5

Förkortningar 11

1 Inledning 15
1.1 Ämnet 15
1.2 Syfte 17
1.3 Metod och material 18
1.4 Avgränsning och disposition 19

2 God redovisningssed och sanktionssystemen 22
2.1 Inledning 22
2.2 Normer inom redovisningsområdet 23
2.3 Normbildare inom redovisningsrätten 26
2.4 Den kompletterande normgivningens rättsliga karaktär 30
2.4.1 Redovisningsrättens karaktär 30
2.4.2 Ramlagarnas status 33
2.5 Sanktionssystem inom redovisningsrätten 36
2.5.1 Inledning 36
2.5.2 Normer och sanktioner 37
2.5.3 Sanktionssystemen 40
2.6 Undersökningsområdet i studien 42

3 Bokföringsbrott 45
3.1 Inledning 45
3.2 Bokföringsbrottet och dess konstruktion 46
3.3 Kopplingen mellan straffbudet och god redovisningssed avseende handlingsrekvisitet 48
3.4 Kopplingen mellan straffbudet och god redovisningssed avseende effektrekvisitet 51
3.5 Bokföringsbrott och god redovisningssed i rättspraxis 52
3.5.1 Inledning 52
3.5.2 Brister i bokföring 53

3.5.3 Värderingar 56
3.5.4 Affärshändelser 58
3.5.5 Gemensam verifikation 60
3.5.6 Revisorns ansvar för bokföringsbrott 65
3.5.7 Sammanfattande analys 66
3.6 Urvalsprocessen bakom lagförande för bokföringsbrott 67
3.7 Bokföringsskyldighet enligt annan lagstiftning 70
3.7.1 Inledning 70
3.7.2 Tryggande av pensionsutfästelse 71
3.7.3 Stiftelselagen 72
3.7.4 Redovisningsregler inom energi- och trafikområdet 73
3.8 Svindleribrott vid koncernredovisning 77
3.9 Sammanfattande kommentarer 82

4 Skattebrott och skattetillägg 84
4.1 Inledning 84
4.2 Skattebrottet och dess konstruktion 84
4.3 Oriktig uppgift och skattebrottet 89
4.4 Skattebedrägeri och skattebrott 90
4.5 Vårdslöshetsbrott 91
4.6 Skattetilläggets karaktär 93
4.7 Rättspraxis rörande skattetillägg och god redovisningssed 95
4.7.1 Inledning 95
4.7.2 Prejudikatmål 96
4.7.3 Avgöranden där kammarrätt har påfört skattetillägg 99
4.7.4 Avgöranden där kammarrätt inte har påfört skattetillägg 102
4.8 Sammanfattande analys 105

5 Styrelseledamöters, aktieägares och revisorers ansvar enligt ABL och KöpL 107
5.1 Inledning 107
5.2 Skadeståndsansvaret enligt ABL 107
5.3 Rättspraxis 111
5.4 Köprättens skadeståndsansvar 113
5.5 Avslutande kommentarer 114

6 Revisorsnämnden 116
6.1 Inledning 116
6.2 Revisorsnämndens uppgifter 116
6.3 Bokföringsbrott 119
6.4 Verifikationer 121
6.5 Nedskrivningar, uppskrivningar, avskrivningar 123
6.6 Anläggnings- eller omsättningstillgångar? – balansposter 126
6.7 Goodwill 128
6.8 Övrigt 129
6.9 Sammanfattande analys 133

7 Finansinspektionen 135
7.1 Inledning 135
7.2 Försäkrings- och finansbranscherna 136
7.2.1 Finansinspektionens uppdrag 136
7.2.2 Finansinspektionens praxis 138
7.3 Värdepappersrörelse och börser 143
7.3.1 Börsernas rättsliga ställning 143
7.3.2 Finansinspektionens praxis 145
7.4 Värdepappers- och investeringsfonder 146
7.5 Övervakning av finansiell information 147
7.5.1 Finansinspektionens roll 147
7.5.2 Krav på finansiell rapportering 149
7.5.3 Sanktioner 150
7.5.4 Harmonisering av finanstillsyn 152
7.6 Jämkning av särskild avgift 154
7.7 Sammanfattande analys 157

8 De privaträttsliga sanktionsmöjligheterna 159
8.1 Inledning 159
8.2 Stockholmsbörsens disciplinnämnd 161
8.2.1 Disciplinnämndens mandat 161
8.2.2 Disciplinnämndens praxis 162
8.3 Övervakningspanelen 166
8.4 Nordic Growth Market 171
8.4.1 Börsens marknadsövervakning 171
8.4.2 Praxis 172

8.5 Övrigt 175
8.6 Sammanfattande kommentar 176

9 Utvärdering 178
9.1 Inledning 178
9.2 Straffrättsliga sanktioner 178
9.3 Skattesystemets sanktioner 179
9.4 Civilrättsliga sanktioner 180
9.5 Indirekta sanktioner 181
9.6 Sanktioner vid avvikelser från redovisningsnormer i särreglerade branscher och i de marknadsnoterade företagen 182
9.7 Behovet av sanktioner 183
9.8 God redovisningssed som rättskälla 187
9.9 Avslutande kommentarer 188

Källförteckning 190
Svenskt offentligt tryck 190
Redovisningsnormer 191
Litteratur 197
Övrigt material 202
Rättsfall 203

Förkortningar

AB 04	Allmänna Bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
BFR	Lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse
BrB	Brottsbalk (1962:700)
CEBS	Committee of European Banking Supervisors
CEIOPS	Committee of European Insurance and Occupational Pensions Supervisors
CESR	Committee of European Securities Regulators
Dnr	Diarienummer
EBA	European Banking Authority
ESFS	European System of Financial Supervisors
EIOPA	European Insurance and Occupational Pensions Authority
ESMA	European Securities and Markets Authority
ESRB	European Systemic Risk Board
FAERI	Finnish Association of Extractive Resources Industry
FASB	US Financial Accounting Standards Board
FAR	Branschorganisation för revisorer och rådgivare (fram till 2001 Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2006–2010 FAR-SRS)
FI	Finansinspektionen
FRB	Fennoscandian Review Board
FRL	Försäkringsrörelselagen (1982:713)
FT	Förvaltningsrättslig Tidskrift
HD	Högsta domstolen
GABL	Aktiebolagslag (1975:1385, upphävd genom SFS 2005:552)
GBFL	Bokföringslag (1976:125, upphävd genom SFS 1999:1078)
GKöpL	Köplag (1905:38, s. 1, upphävd genom SFS 1990:931)
GML	Lag (1968:430) om mervärdeskatt (upphävd genom SFS 1994:200)
IAS	International Accounting Standard

IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JvSFS	Järnvägsstyrelsens författningssamling
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LAS	Lag (1994:1564) om skatt på alkohol
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
LVPM	Lag (2007:528) om värdepappersmarknaden.
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
NBK	Näringslivets Börskommitté
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
NLM 02	Allmänna bestämmelser för montage av maskiner samt annan mekanisk, elektrisk och elektronisk utrustning
NUTEK	Närings- och teknikutvecklingsverket
NUTFS	Närings- och teknikutvecklingsverkets författningssamling
PRV	Patent- och registreringsverket
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
rf	Rättsfallsreferat (SvJT)
RR	Redovisningsrådet
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SamRoB	Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (dir. 2004:146)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFF	Sveriges Finansanalytikers Förening
SFS	Svensk Författningssamling
SJ	Statens Järnvägar
SkrBrL	Skattebrottslag (1970:69)
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SRS	Svenska Revisorssamfundet
STEMFS	Statens energimyndighets författningssamling
SUT	Systematisk och uppsökande tillsyn
SveMin	Arbetsgivar- och branschförening för gruvor, mineral- och metallproducenter i Sverige.
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TL	Taxeringslag (1990:324)
URA	Redovisningsrådets akutgrupps uttalanden

VD	Verkställande direktör
ÅRFL	Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKL	Lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Ämnet

Termen norm brukar definieras som att något är förbjudet, påbjudet eller tillåtet eller på annat sätt uppmanar till vissa handlingar eller avvisar andra.[1] Vissa normer har statusen av att utgöra rättsregler. Utmärkande för rättsregler är dels att de tillkommit i en viss auktoritativ ordning och dels att regelbrott medför någon i förväg beslutad sanktion.[2] I äldre tider förekom normer med status av rättsregler både lokalt och internationellt. För svensk del utgör landskapslagarna exempel på lokala eller regionala rättsregler. De romerska och kanoniska rättssystemens betydelse i flertalet europeiska länder fram till den nya tidens början visar på att en internationalisering av rätten länge funnits.[3]

Allt sedan Magnus Erikssons landslag har dock en majoritet av de i Sverige tillämpade rättsreglerna varit påbjudna av staten i en eller annan form. Avsaknaden av en federal statsbildning har medfört att den lokala eller regionala beslutkompetensen är starkt begränsad.[4] Det är endast sedan EU-anslutningen 1995 som staten verkligen utmanats av den Europeiska unionen som den mest betydelsefulla normskaparen.

Oaktat det ovan sagda har sedan länge ej officiellt kodifierat handelsbruk och sedvänja utgjort centrala rättskällor inom civilrätten. I 1907 års köplag gavs handelsbruk företräde framför den skrivna lagtexten.[5] Detta stadgande bör ses som en markering av den betydelse handelsbruket hade vid tidpunkten för gamla köplagens införande då 1734 års handelsbalk varit i bruk i mer 150 år. Under den period då gamla köplagen tillämpades ifrågasattes emellertid i vilken utsträckning handelsbruket verkligen kunde ha företräde

[1] Se Peczenik, Vad är rätt?, s. 160. I regeringsformen finns ett mer avgränsat normbegrepp. De normer som beslutats enligt regeringsformens kompetensregler betecknas som *föreskrifter*. Se t.ex. Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 77–78.

[2] Hydén, Rättsregler, s. 9.

[3] Jfr Almer, Civilrätt, s. 29.

[4] Jfr Nergelius, Svensk statsrätt, s. 289–291, Påhlsson, Likhet inför skattelag, s. 90.

[5] 1 § GKöpL.

framför lagtexten.[6] I den nya köplagen synes det stå klart att handelsbruk eller sedvänjor som är oskäliga gentemot någon av parterna inte behöver följas.[7] Det har i doktrinen anmärkts att Regeringsrätten verkar vara negativ till att överhuvudtaget beakta civilrättsliga sedvänjor som rättskälla.[8] Dessa uttryck för sedvänjans minskande betydelse förringar dock inte att den av tradition varit en viktig rättskälla inom civilrätten.

På motsvarande sätt synes bruk och sedvänja inom redovisningsområdet länge ha varit en viktig rättskälla. I 1928 års kommunalskattelag talades om *allmänt vedertagen köpmannased.*[9] Bokföringen skulle enligt 1929 års bokföringslag ske med iakttagande av *god köpmannased.*[10] Sedan flera decennier är den vedertagna termen dock *god redovisningssed*, vilken förekommer både i civil- och skatterättslig lagstiftning.[11] Den goda redovisningsseden har en stor betydelse både för den civilrättsliga redovisningen och för företagsbeskattningen. God redovisningssed brukar betecknas som en *rättslig standard.* En sådan standard brukar avse en yrkesetisk eller moralisk nivå, vilken genom en hänvisning i lagtexten fått status som rättskälla.[12] Men även om den rättsliga standarden har fått status som rättskälla är det långt ifrån självklart att det är förknippat med några sanktioner att bryta mot standarden. Ifråga om yrkesetiska riktlinjer beslutas sanktioner vid brott mot dessa ofta av särskilda organ som första eller enda instans. Dessa organ kan vara privaträttsliga, som Advokatsamfundet, eller offentliga, som Revisorsnämnden eller Fastighetsmäklarnämnden. I andra situationer kan den rättsliga standarden ha betydelse för domstolsprocesser, såsom är fallet när köprättsliga standarder har betydelse för utgången av ett civilmål. Innebörden i den köprättsliga sedvänjan kan då indirekt leda till sanktioner, t.ex. i form av skadestånd.

Några formella straffbestämmelser som särskilt syftar på avvikelser från redovisningsrättsliga regler finns emellertid inte. Tvärtom har lagstiftaren uttryckligen avvisat en sådan straffbestämmelse.[13] Avsaknaden av en uttryck-

[6] Se Hellner, Speciell avtalsrätt I, s. 43–45, för referenser.
[7] Håstad, Den nya köprätten, s. 31.
[8] Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 115.
[9] Anv. till 41 § KL.
[10] 3 § 1929 års BFL.
[11] Se t.ex. 4 kap. 2 § BFL, 2 kap. 2 § ÅRL, 14 kap. 3 § IL, 13 kap. 6 § och 13 kap. 16 § ML.
[12] Se t.ex. Norberg, Reglering och beskattning av banker, s. 128–129, Påhlsson Riksskatteverkets rekommendationer, s. 146–147 samt Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 252.
[13] Se avs. 3.3.

lig straffbestämmelse innebär emellertid inte att avvikelser från god redovisningssed aldrig kan medföra någon form av sanktioner. Det finns ett antal straffbestämmelser och andra sanktioner som skulle kunna vara tillämpliga på sådana avvikelser. Som exempel kan nämnas bokförings- och skattebrott samt de civilrättsliga skadestånd och offentligrättsliga sanktioner som kan drabba revisorer som inte anmärker på felaktigheter i de reviderade företagens redovisning.

Det redovisningsrättsliga landskapet har genomgått betydande förändringar under det senaste decenniet. Från att endast ha baserats på ramlagstiftning av begränsat omfång och ett mindre antal redovisningsrekommendationer i kombination med tillämpad redovisningspraxis har lagstiftning, allmänna råd och rekommendationer kommit att spela en allt större roll, samtidigt som betydelsen av praxis ute i företagen förmodligen har minskat i motsvarande mån. Ett fastare regelverk brukar även kombineras med sanktioner vid brott mot reglerna. Det finns således anledning att ställa sig frågan om möjligheterna till sanktioner har följt med i utvecklingen i samma utsträckning?

1.2 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka om avvikelser från god redovisningssed kan leda till straff-, offentlig- eller privaträttsliga sanktioner. I studien inkluderas avvikelser från lagregler och andra föreskrifter, från formellt ej bindande allmänna råd och rekommendationer samt från praxis i näringslivet. Vidare är ett syfte med studien att undersöka i vilken utsträckning sådana sanktioner verkligen kommer till användning i rättssystemet.

Studien är avsedd att utgöra en del av ett större forskningsprojekt kring normbildningen inom redovisningsområdet både i ett svenskt och i ett europeiskt perspektiv.[14] Inom rättsvetenskapen har forskningsprojekt, både avhandlingar och meriteringsarbeten, av tradition publicerats i form av monografier av varierande omfång. Denna publiceringsform framstår dock inte som optimal inom förevarande projekt. Utvecklingen inom redovisningsområdet har haft ett högt tempo de senaste åren. 2005 infördes IAS/IFRS som ny standard för koncernredovisningen i noterade företag inom den Europeiska unionen. Inför år 2007 ändrades bokföringslagen och årsredovis-

[14] Redan publicerade artiklar med koppling till projektet är Olsson, SvSkT 2005, s. 399–499, Kirsch, Olsson, SN 2008, s. 746–757, samt Olsson, SN 2009, s. 635–647.

ningslagen för att harmonisera med Bokföringsnämndens nya kategorier av företag i olika storlekar. I SOU 2008:67 föreslogs enklare redovisningsregler för mindre företag. Dessa förväntas huvudsakligen att träda i kraft under år 2010. Förändringstakten rörande företagens redovisning är således hög. Med denna förändringstakt riskerar således en längre monografi att delvis hinna bli inaktuell före färdigställandet. Avsikten är i stället att publicera kommande delar av projektet i artikelform.

Den svenska redovisningsrätten har genomgått en harmonisering och internationalisering under det senaste decenniet. Framväxten av en ny internationaliserad redovisningsrätt i kölvattnet på IAS/IFRS-anpassningen medför att svenska forskningsrön får ett ökat internationellt intresse. Vidare framstår det som önskvärt med komparativa insatser på området. Det är emellertid långtifrån självklart att en detaljerad undersökning av sanktioner vid avvikelser mot svensk god redovisningssed behöver presenteras för en internationell publik. Avsikten är istället att framdeles använda de centrala slutsatserna av studien i ett komparativt perspektiv. Studien får därmed karaktären av förel- eller pilotstudie inför de internationella inslagen i projektet.

1.3 Metod och material

För att uppfylla syftet med studien kommer olika tänkbara sanktionsmöjligheter vid avvikelser från redovisningsnormer och från god redovisningssed att undersökas. Den metodologiska ansatsen är rättsvetenskaplig. Som källor kommer i första hand i någon form publicerade sanktionsbeslut att användas, som t.ex. rättsfallsreferat och avgöranden från privaträttsliga institutioner, vilka i någon utsträckning har till uppgift att beivra efterlevnaden av god redovisningssed. Därvidlag skiljer sig studien ifrån den rättsdogmatiska huvudfåran, vilken koncentreras på avgöranden från prejudikatsinstanser. Bristen på prejudikat inom undersökningsområdet är påtaglig. För att ge en rättvisande bild av rättstillämpningen är det därför rimligt att även domar från lägre instanser undersöks.[15] Vidare är avsikten att även undersöka avgöranden från privaträttsliga institutioner. Dessa avgörande saknar givetvis prejudikatvärde i egentlig mening. En undersökning av sådana avgöranden ger dock en värdefull insikt i vilka sanktionsmöjligheter som verkligen kommer till användning i det praktiska rättslivet.

[15] Jfr Johansson, Stoppningsrätt under godstransport, s. 40.

Den valda metoden med en omfattande användning av material från icke prejudikatsgivande instanser medför att studien möjligen inte kan klassificeras som en rättsdogmatisk undersökning i traditionell mening.[16] Bortsett från att det inte är helt självklart hur en rättsdogmatisk studie skall definieras är det inte heller ett självändamål att klassificera studien på detta sätt. Avsikten med studien är att utföra en positivrättslig analys av sanktionerna inom det redovisningsrättsliga området. Förekomsten av prejudikatsavgöranden är tämligen begränsad, medan i synnerhet avgöranden från Revisorsnämnden är talrika. Någon avsikt finns emellertid inte att genomföra en mer utpräglat empirisk undersökning avseende detta material, t.ex. med kvantitativa metoder. Bristen på prejudikatavgörande och det faktum att sanktionerna inom redovisningsområdet till viss del är privaträttsliga motiverar dock att stort intresse visas för avgöranden som vanligtvis inte brukar anses ha prejudikatvärde.

1.4 Avgränsning och disposition

En utgångspunkt för studien är att en avgränsning görs av begreppet god redovisningssed, vilken har en avgörande betydelse för vilka sanktioner som kommer att undersökas. Med denna avgränsning klargjord kommer senare sanktionsmöjligheter vid avvikelser mot god redovisningssed att inventeras. Huvuddelen av studien utgör undersökningen av olika sanktionsmöjligheter.

Ytterligare en avgränsning av studien är att den i huvudsak inte omfattar de närliggande rättsområdena börsrätt och revisorsrätt. Hur dessa områden i sin tur bör definieras diskuteras i kapitel 2.

Undersökningen disponeras så att begreppet god redovisningssed och de sanktionssystem som är föremål för undersökningen beskrivs i studiens andra kapitel. I kapitlet beskrivs även de redovisningsrättsliga normgivande organen och redovisningsreglernas rättsliga status diskuteras.

I det tredje kapitlet undersöks den mest centrala sanktionsformen inom redovisnings- och bokföringsområdet, nämligen bokföringsbrottet. Den närmare frågeställningen är huruvida avvikelser från god redovisningssed

[16] Jfr Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, s. 12, som synes klassificera skatterättsnämndsbeslut och länsrätts- och kammarrättsdomar som empiriskt material. I allmänhet avses dock med empiriskt material annat material än själva rättskällematerialet, se Sandgren, JT 1995/96, s. 732. I doktrinen har rekommenderats att uttrycket "rättsdogmatisk" inte används, se Sandgren, JT 2005/06 s. 362–363.

kan medföra ansvar för bokföringsbrott. Sanktionen är således straffrättslig och undersökningsområdet utgörs av rättsfall från de allmänna domstolarna. I detta kapitel undersöks även de särskilda krav på särredovisning som finns inom vissa branscher.

God redovisningssed har sedan lång tid haft stor betydelse i det svenska skattesystemet. Företagsbeskattningen har i mångt och mycket byggt på den civilrättsliga bokföringen som utgångspunkt. Det är därför befogat att undersöka de sanktionsmöjligheter som föreligger när en skattskyldig i något avseende har lämnat en oriktig uppgift. Dessa möjligheter är i princip två, nämligen skattebrott och skattetillägg. Skattebrottet hänförs till specialstraffrätten, samtidigt som skattetillägget vanligtvis beskrivs som en administrativ sanktion. Studien omfattar därför avgöranden både från de allmänna och från de förvaltningsrättsliga domstolarna. Kopplingen mellan god redovisningssed och dessa sanktioner beskrivs i det fjärde kapitlet.

Även om det saknas uttryckliga straffbestämmelser ifråga om avvikelser från redovisningsnormer kan sådana avvikelser ibland medföra skadeståndsskyldighet enligt associationsrättsliga bestämmelser. I det femte kapitlet undersöks dessa skadeståndsmöjligheter i avgöranden från allmänna domstolar. Utöver associationsrättsliga regler undersöks även möjligheterna till köprättsligt skadestånd.

Som ovan har anmärkts granskas efterlevnaden av yrkesetiska normer oftast av särskilda instanser. Ifråga om revisorer är det den statliga Revisorsnämnden som handhar disciplinärenden mot medlemmar av denna yrkeskategori. Dessa ärenden rör primärt efterlevnaden av god revisorssed, dvs. de yrkesetiska riktlinjer som gäller för revisorer i deras granskning av klientföretagen. Det finns således en indirekt koppling till det redovisningsrättsliga området. Efterlevnaden av god redovisningssed i dessa företag kan emellertid vara av betydelse för frågan om en revisor skall påföras en sanktion. Revisorsnämndens praxis undersöks i det sjätte kapitlet.

Under de senaste åren har en myndighet fått en allt större betydelse för kontrollen av efterlevnaden av redovisningsnormer. Finansinspektionen har sedan sin tillkomst handhaft myndighetskontrollen av de i särskild ordning reglerade bank- och försäkringsbranscherna. Inspektionen har vidare fått ansvar för att besluta om sanktioner vid avvikelser från de internationella redovisningsrekommendationerna i börsföretagens koncernredovisningar. Myndighetens roll beskrivs i det sjunde kapitlet.

I det åttonde kapitlet undersöks de privaträttsliga sanktionerna vid avvikelser från redovisningsnormer och från god redovisningssed. Det rör sig

härvidlag i första hand om koncernredovisningen i de börsnoterade företagen. Undersökningen omfattar avgöranden från de båda svenska börsernas disciplinnämnder samt från Nordic Growth Markets redovisningstillsyn. Vidare omfattar undersökningen avgöranden från den s.k. Övervakningspanel som granskade de noterade bolagens koncernredovisningar i början av tjugohundratalet.

Studien avslutas med en utvärdering.

2 God redovisningssed och sanktionssystemen

2.1 Inledning

Syftet med detta kapitel är tvåfalt. Inledningsvis beskrivs de olika beståndsdelarna i god redovisningssed. Under senare år har flera bidrag publicerats i svensk rätt rörande normbildningen inom redovisningsområdet.[1] Avsikten är inte i detta arbete att presentera några nya rön i detta avseende, utan denna ambition får anstå till senare delar av projektet.[2] Beskrivningen av komponenterna i god redovisningssed skall i stället ses som ett avstamp inför studien av sanktionssystemen. Av samma anledning redogörs även för de viktigaste redovisningsrättsliga normbildarna. Även dessa har inventerats förhållandevis utförligt under senare år och mot den bakgrund kommer redogörelsen att vara kortfattad.[3]

Redovisningsrättens grundläggande allmänrättsliga karakteristika diskuteras i ett avsnitt. De mest betydelsefulla lagarna inom redovisningsområdet, nämligen bokföringslagen och årsredovisningslagen, brukar betecknas som ramlagar. Av denna anledning undersöks i ett avsnitt de egenskaper som generellt anses utmärka ramlagarna.

Senare delen av kapitlet består av en inventering av de offentliga eller privata institutioner som har möjlighet att påföra olika former av sanktioner vid avvikelser mot god redovisningssed i syfte att därmed lägga ramen för den närmare undersökningen.

[1] Se t.ex. Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 43–190, Johansson, God redovisningssed – en kartläggning och probleminventering på olika rättsområden, Kellgren, SN 2003, s. 325–343, Norberg & Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, s. 30–59, Thorell, Redovisning och juridik, s. 114–140 samt Westermark, Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen, s. 213–285. Betydande redovisningsrättsliga inventeringar gjordes även i SOU 2008:80, del 1, s. 170–178.

[2] Se avs. 1.2.

[3] Se t.ex. Johansson, God redovisningssed – en kartläggning och probleminventering på olika rättsområden, s. 217–237, Nilsson, Redovisningens normer och normbildare, 69–105.

2.2 Normer inom redovisningsområdet

Grundläggande normer för redovisningsområdet lämnas i svensk rätt i bokföringslagen (1999:1078). Till skillnad från äldre lagar med samma beteckning innehåller 1999 års bokföringslag i princip endast regler av *formell* karaktär. I lagen lämnas grundläggande bestämmelser bl.a. om bokföringsskyldighet, räkenskapsårets förläggning samt om utformningen av verifikationer.[4] Ifråga om två kategorier av företag innehåller lagen även instruktioner för räkenskapsårets avslutande. Enskilda näringsverksamheter och handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare kan, under förutsättning att omsättningen uppgår till maximalt tre miljoner kr per år, upprätta ett *förenklat bokslut*.[5] Verksamheter som inte uppfyller dessa krav upprättar istället ett *årsbokslut*.[6] Till denna kategori räknas exempelvis en enskild näringsverksamhet med en årlig omsättning över tre miljoner kr.[7] För huvuddelen av företagsformerna gäller dock att de skall upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554).[8] Till dessa räknas då fram för allt samtliga aktiebolag och ekonomiska föreningar samt flertalet stiftelser.[9] Medan BFL omfattar alla företagsformer omfattar ÅRL i princip endast de företag som upprättar årsredovisning. Genom en hänvisning i BFL är dock delar av årsredovisningslagens värderingsregler tillämpliga på företag som upprättar årsbokslut enligt BFL.[10] ÅRL innehåller till skillnad från BFL i viss utsträckning även *materiella* regler såsom dessa värderingsregler. En skiljelinje går även mellan de båda författningarna i så måtto att den förstnämnda till stor del utgör implementerad gemenskapsrätt.

I både BFL och ÅRL hänvisas till termen *god redovisningssed*. Av 4 kap. 2 § BFL framgår att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. I 2 kap. 2 § ÅRL sägs att årsredo-

[4] 2, 3 och 5 kap. BFL.

[5] 6 kap. 3 § 2 st. BFL.

[6] 6 kap. 3 § 1 st. BFL. Utredningen om enklare redovisning har föreslagit att de "vanliga" årsboksluten slopas och att alla företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning skall upprätta förenklade bokslut, se SOU 2008:67, s. 146–148.

[7] Ett annat exempel kan vara en ideell förening som inte bedriver en verksamhet av sådan omfattning att föreningen blir skyldig att upprätta årsredovisning enligt ÅRL.

[8] För bank och försäkringsbranscherna finns särskilda årsredovisningslagar (SFS 1995:1559, 1995:1560). ÅRKL och ÅRFL hänvisar dock i stor utsträckning till den ordinarie årsredovisningslagen.

[9] 6 kap. 1 § BFL.

[10] 6 kap. 7 § BFL.

visningen skall upprättas på ett översiktligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Hur bestäms då vad som är god redovisningssed enligt svensk rätt?

Ursprungligen uppfattades den goda redovisningsseden just som tillämpad praxis i olika branscher och företag. Detta framstår som särskilt tydligt i ett ofta citerat uttalande i förarbetena till 1976 års bokföringslag. Av detta uttalande framgår att god redovisningssed kunde beskrivas som en faktiskt förekommande praxis hos en representativ krets av bokföringsskyldiga.[11] Sedan detta uttalande gjordes har dock utveckling gått i riktning mot ett mer omfattande skrivet regelverk inom redovisningsområdet och en minskad betydelse av bokföringspraxis ute i företagen. I förarbeten till lagstiftning om informationskrav i noterade företag karaktäriserar regeringen god redovisningssed som bestående av, utöver lagar och föreskrifter, de normer som grundas på redovisningspraxis och rekommendationer.[12] Även uttalanden från vissa myndigheter och organisationer räknas som god redovisningssed. Allmänna råd och rekommendationer brukar inom redovisningsrätten betecknas som den *kompletterande normgivningen*.[13]

Som exempel på det förflyttade fokus från tillämpad branschpraxis till skrivna normer kan ses den debatt rörande tillåtligheten att förvara bokföring utomlands som fördes i tidskriften Balans under år 1997. I ett disciplinärende hade Revisorsnämnden varnat en revisor i ett bolag, vars löpande bokföringen hade upprättats utomlands. Detta förfarande stod i strid med Bokföringsnämndens uttalanden.[14] Den följande debatten visar tydligt att revisorsprofessionen uppfattade förfarandet, vilket till synes vara allmänt praktiserat, som uttryck för god redovisningssed och därmed förenligt med bokföringslagen.[15] Juristerna i BFN och RN uppfattade däremot Bokföringsnämndens uttalanden i den aktuella frågan som traditionell lagtolkning, som tog överhanden framför praxis i företagen.[16]

Det finns flera förklaringar till förskjutningen från bokföringspraxis till skrivna normer och rekommendationer. Vid tiden för utarbetandet av 1976 års BFL förekom ingen offentlig produktion av kompletterande normgivning. Det var i huvudsak branschorganisationen FAR som agerade som

[11] Prop. 1975:104, s. 148. Jfr Thorell, Skattelag och affärssed, s. 32–33.
[12] Prop. 2006/07:65, s. 205.
[13] Se t.ex. Norberg & Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, s. 37.
[14] BFN U 89:8.
[15] Se Ingblad, Balans 4/1997, s. 41–42.
[16] Se Svensson, Balans 6-7/1997, s. 52–53, Grufberg, Balans 6-7/1997, s. 53.

normgivningsorgan inom redovisningsområdet. Bokföringsnämnden bildades 1975 och har tidvis stått för en mycket omfattande normproduktion. Enligt 1999 års BFL har BFN ett särskilt bemyndigande att utveckla god redovisningssed.[17] För utveckling av god redovisningssed inom finans- och försäkringsbranscherna ansvarar dock Finansinspektionen. Vidare har regeringen av lagstiftaren delegerats möjligheten att bemyndiga Finansinspektionen att meddela föreskrifter om redovisning i finansiella företag.[18] Någon sådan möjlighet att delegera föreskriftsmakt till BFN finns emellertid inte.

På initiativ från näringslivet tillkom år 1989 Redovisningsrådet som normproducent, i första hand för de noterade företagen. Rådets rekommendationer var kraftigt influerade av de äldre IAS-rekommendationer, som på så sätt påverkat utformningen av koncernredovisningen även före införandet av IAS-förordningen. Redovisningsrådets roll som normgivare avseende de noterade företagens koncernredovisning har efter införandet av förordningen övertagits av IASB, vars normgivning har ett omfång vida överstigande tidigare regelverk.

Koncernredovisningen i de noterade företagen omfattas formellt inte längre av svensk god redovisningssed.[19] Det har dock även anförts att frågan om IFRS är god redovisningssed för noterade företags koncernredovisning istället är en icke-fråga.[20] Det torde kunna beskrivas som god sed för noterade bolag att följa IFRS. Det finns således på denna grund ingen anledning att exkludera efterlevnaden av IAS/IFRS-rekommendationerna från studien.

En följd av introduktionen av IAS/IFRS är att BFN har antagit en ny strategi i utarbetandet av normprodukter.[21] Som ett led i denna strategi producerar BFN nya allmänna råd, vilka avses vara heltäckande för respektive företagskategori. God redovisningssed kan avseende dessa allmänna råd knappast ses som en tillämpad praxis, utan snarare som ett komplett skrivet regelverk. Denna utveckling förstärker intrycket av god redovisningssed som en rättslig standard. Den goda redovisningsseden består numera således i mindre utsträckning av "sed" och mer av komplimenterande normgivning.[22]

[17] 8 kap. 1 § 1 st. BFN.
[18] 8 kap. 1 § 2 st. BFN.
[19] 7 kap. 32 § ÅRL.
[20] Norberg & Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, s. 36.
[21] Se t.ex. BFN:s information http://www.bfn.se/aktuellt/nyhetsmeddelande-lang.pdf.
[22] Jfr Thorell, Redovisning och juridik, s. 119–120.

Sedan Sveriges anslutning till den Europeiska unionen har gemenskapsrätten kommit att spela en allt större roll inom svensk redovisning. Årsredovisningslagen baseras till stor del på gemenskapsrättsliga direktiv.[23] En grundläggande princip i den gemenskapsrättsliga redovisningsrätten är kravet på *rättvisande bild*.[24] Denna princip har stundom uppfattats som en rättslig standard konkurrerande med god redovisningssed.[25] I praktiken har dock kravet på en rättvisande bild fått begränsad betydelse och i avsaknad av mer utförlig praxis från EU-domstolen synes det svårt att påvisa vad en sådan rättslig standard skulle bestå av.[26]

Tilläggas bör att speciallagstiftning ställer särskilda krav på särredovisning i vissa branscher, t.ex. distributörer av elektricitet eller naturgas.[27] Vidare finns ett särskilt regelverk för redovisning inom den offentliga sektorn, vilket inte kommer att behandlas i denna framställning.

2.3 Normbildare inom redovisningsrätten

Redovisningsrätten utmärks av lagstiftning av förhållandevis begränsat omfång på nationell och gemenskapsrättslig nivå. BFL och ÅRL brukar betecknas som *ramlagar*.[28] Dessa är förhållandevis kortfattade lagar som förväntas att kompletteras med utomrättslig normbildning. För att avgränsa det område som utgör föremålet för studien är det nödvändigt att urskilja redovisningsrättsliga normproducenter från andra privaträttsliga aktörer som utarbetar liknande normer.

Som redan nämnts är *FAR* den äldsta normgivaren inom redovisningsområdet. Dess produktion av redovisningsrekommendationer påbörjades efter andra världskriget. Sedan bildandet av Redovisningsrådet har FAR haft en begränsad betydelse som normgivare. Även efter fusionen med SRS är organisationen dock verksam som producent av remissvar och uttalanden i

[23] Se t.ex. Thorell, Årsredovisningslagen, s. 60.

[24] Art. 2, dir 78/660/EEG, 2 kap. 3 § ÅRL.

[25] Westermark, Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen, s. 262. Jfr Norberg, Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, s. 35, Thorell, Årsredovisningslagen, s. 119.

[26] Jfr redovisningen av EG-domstolens praxis i avs. 2.5.3. Som beskrivs av Thorell, Redovisning och juridik, s. 41–57, används den motsvarande engelskspråkiga termen som rättslig standard i brittisk redovisning.

[27] Se avs. 3.5.

[28] Se t.ex. Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 48 och 63, Thorell, Rätten att inskränka tillämpningen av uttryckliga lagregler i den kompletterande normgivningen på redovisningsområdet, s. 2.

redovisningsfrågor. Organisationen har en särskild policygrupp för redovisning, som har till syfte att bevaka redovisningsområdet nationellt och internationellt. Åtta redovisningsrekommendationer och sju uttalanden uppdateras fortfarande av gruppen. FAR är därmed den svenska privaträttsliga normgivare av störst betydelse inom redovisningsområdet.

Bokföringsnämnden är en statlig myndighet. Till skillnad från flertalet andra myndigheter saknar den helt egen normgivningskompetens. En sådan kompetens kan i princip endast följa av bemyndigande av riksdagen eller regeringen. Riksdagen kan medgiva att regeringen överlåter åt en förvaltningsmyndighet att meddela föreskrifter i ett ämne där riksdagen enligt Regeringsformen kan bemyndiga regeringen normgivningskompetens.[29] Vidare kan regeringen inom ramen för sin s.k. restkompetens överlåta åt myndigheter att utfärda bestämmelser.[30] Några sådana bemyndigande har inte gjorts av riksdag eller regering. Enligt bokföringslagen ansvarar dock BFN för utvecklandet av god redovisningssed.[31]

Det har tidigare uppfattats som oklart om nämnden endast har till uppgift att kodifiera tillämpad praxis ute i företagen eller om den även har mandat att föreslå nya lösningar som ännu inte tillämpas av näringslivet.[32] Numera framstår BFN som den viktigaste normgivaren för ej noterade bolag. Avsikten är att de av BFN utarbetade nya allmänna råden, det s.k. K-projektet, uttömmande skall reglera redovisningen i ej noterade företag.[33]

Redovisningsrådet bildades 1989 av staten representerad i form av BFN tillsammans med näringslivsföreträdare. Rådets huvudsakliga verksamhet var att utarbeta rekommendationer för koncern- och årsredovisning i noterade koncerner. Kopplat till Redovisningsrådet var en akutgrupp som har haft till uppgift att komma med uttalanden kring tolkningen av rådets rekommendationer. Redovisningsrådet avskaffades efter IAS-anpassningen och ersattes av *Rådet för finansiell rapportering*, som är ett organ inom Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden. Rådet tar fram rekommendationer för årsredovisning i bolag som ingår i noterade koncerner. Vidare har rådet tagit över akutgruppens uppgift att meddela uttalanden i redovisningsfrågor.[34]

[29] RF 8 kap. 11 §.
[30] RF 8 kap. 13 §.
[31] 8 kap. 1 § BFL.
[32] Se SOU 2008:80, del 1, s. 174–175.
[33] Se t.ex. BFN:s information http://www.bfn.se/AKTUELLT/Ny-normgivning.pdf.
[34] F. n. är två rekommendationer och ett uttalande gällande.

Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden bildades i samband med avvecklandet av redovisningsrådet. Medlemmar i föreningen är Aktiemarknadsbolagens Förening, FAR, Fondbolagens Förening, Institutionella ägares förening för regleringsfrågor på aktiemarknaden, NASDAQ OMX Stockholm AB, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenskt Näringsliv samt Sveriges Försäkringsförbund. I föreningen ingår, förutom redan nämnda Rådet för finansiell rapportering, även tre andra självregleringsorgan. Dessa är *Kollegiet för svensk bolagsstyrning, Näringslivets Börskommitté* och *Aktiemarknadsnämnden*. Kollegiet sysslar med förvaltning av bolagsstyrningskoden medan Börskommittén producerar regler för aktiemarknaden.[35] Aktiemarknadsnämnden gör uttalanden om god sed på aktiemarknaden.[36] Dessa tre normbildare befinner sig således i utkanten av det redovisningsrättsliga området.

Utöver dessa privaträttsliga självregleringsorgan finns det andra producenter av redovisningsnormer. Till skillnad från BFN har *Finansinspektionen* inte endast mandat att utveckla god redovisningssed inom de branscher som inspektionen har tillsyn över. Inspektionen har även ett bemyndigande att utfärda bindande föreskrifter för redovisningen inom dessa branscher.[37] Finansinspektionen är således denna enda myndigheten med normgivningsmakt avseende de berörda företagens ordinarie redovisning. Flera myndigheter har emellertid bemyndiganden rörande branschvisa krav på särredovisning.[38]

Sveriges Finansanalytikers Förening lämnar rekommendationer i huvudsak avsedda för dess medlemmar. Föreningen ger ut en samlingsvolym med rekommendationer. Senast den gavs ut var år 2006. Som exempel på rekommendation från SFF som ställer krav på redovisningen som går utöver vad som följer av lagstiftningen kan nämnas SFF:s Rekommendation om Corporate Responsibility 2008.

Fastän den sällan uppmärksammas som normproducent är *BAS-kontogruppen* en av de viktigaste aktörerna inom redovisningsområdet. Förening-

[35] NBK har vidare upphävt flertalet av sina regelverk till följd av ny lagstiftning eller annan självreglering, se prop. 2006/07:65, s. 86.

[36] Se Kågerman, Värdepappersmarknadens regelsystem, s. 102–103.

[37] 8 kap. 1 § BFL.

[38] Se t.ex. 6 kap. 1 § järnvägsförordningen, 17 § förordningen (1995:1145) om redovisning av nätverksamhet, 16 § förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet, 18 § förordning (2000:671) om redovisning och revision av överföring av naturgas och lagring av naturgas för annans räkning.

en producerar den kontoplan som används av flertalet företag verksamma i landet. Medlemmar i föreningen är några av de viktigaste organisationerna i näringslivet samt myndigheter som BFN och SKV.

Ett organ som däremot ofta uppfattas som en viktig normgivare är *Skatteverket.*[39] Formellt saknar verket normgivningsmakt inom redovisningsområdet. Från frågan om SKV utgör en normgivare måste skiljas den mer bredare frågeställningen i vilken utsträckning skatterätten påverkar den materiella utformningen av redovisningen. Detta är inte rätt sammanhang för att diskutera den senare frågan. Det kan konstateras att SKV produktion av redovisningsrättsligt material kan ses som en av de mer omfattande i jämförelse med andra normproducenter. Verkets produktion omfattar föreskrifter och allmänna råd, skrivelser, ställningstaganden, "svar på frågor" samt utgivandet av en omfattande handledning som uppdateras årligen. De bindande föreskrifterna är dock komplement till inkomstskattelagens bestämmelser, inte specifika redovisningsrättsliga normprodukter.

Andra organisationer som kan ses som normproducenter är *Svenska Fondhandlareföreningen* och *Fondbolagens Förening.* Endast enstaka rekommendationsprodukter från dessa föreningar torde emellertid kunna hänföras till redovisningsområdet.[40]

Särskilda redovisningsrekommendationer utges stundom även inom olika branscher. Den svenska gruvnäringens branschorganisation SveMin har tillsammans med sina finländska och norska motsvarigheter bildat *Fennoscandian Review Board* (FRB). Tillsammans med den finländska branschorganisationen har SveMin publicerat en rekommendation avseende publiceringsstandarder för företag som är engagerade i prospektering, utveckling och mineralutvinning. Sveriges Byggindustrier har publicerat en redovisningsstandard avseende successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag.

Av de internationella normgivarna framstår IASB som den i särklass mest betydelsefulla. Organisationen leds av en styrelse med säte i London, men drivs av stiftelse registrerad i Delaware. Styrelsen består av 14 ledamöter, vilka tillsätts av de 19 stiftare som står bakom stiftelsen. Stiftarna är geografiskt proportionerade över världen, men styrelseledamöterna har en klart anglosaxisk majoritet. Före antagandet av den gemenskapsrättsliga IAS-förordningen hade IAS/IFRS-rekommendationerna ingen formell betydelse, utan

[39] Jfr t.ex. Nilsson, Redovisningens normer och normbildare, s. 79.

[40] Se exempelvis Fondbolagens Förenings Riktlinjer för redovisning av nyckeltal avseende investeringsfonder.

togs fram i samråd med nationella normbildningsorgan för att åstadkomma universellt accepterade redovisningsnormer.[41] Efter IAS-förordningens ikraftträdande har IASB indirekt en roll som normgivare ifråga om koncernredovisningen i koncerner som är noterade på någon reglerad marknad inom EU. Årsredovisningslagens krav på att koncernredovisningen skall upprättas i enlighet med god redovisningssed gäller inte för dessa koncerner.[42]

I övrigt är det i internationella sammanhang i första hand den amerikanska organisationen FASB som är av intresse. FASB har utarbetat de redovisningsrekommendationer som utgör grunden i den amerikanska god redovisningsseden (US GAAP).[43] De svenska företag som varit noterade även på amerikanska marknader har varit skyldiga att upprätta en parallell koncernredovisning, utformad efter US GAAP. Regelverket tillämpas dock inte i övrigt i Sverige. Under senare år har ett närmande mellan FASB och IASB stått på agendan.

2.4 Den kompletterande normgivningens rättsliga karaktär

2.4.1 Redovisningsrättens karaktär

Enligt företagsekonomisk teori uppkommer reglering av extern redovisning i samhällen som dittills saknat sådan efter ekonomiska kriser som t.ex. Kreuger-kraschen.[44] När reglering först uppstår är den statligt styrd och huvudsakligen inriktad på borgenärsintressen. Efter denna fas tar marknaden över normbildningen. Fokus ligger då på information avsedd för investerare. Marknaden ersätts till slut av olika professionsföreningar som normbildare. Dessa kan bestå t.ex. av revisorer. För svensk del synes dessa tre normbildare interagera samtidigt. Den stegrande skillnaden mellan redovisning på koncernnivå och i enskild juridisk person bekräftar detta. Utvecklingen av koncernredovisningen tillgodoser i första hand marknaden och dess investerare medan redovisning i juridisk person riktas mot borgenärs- och fiskala intressen. Normbildningen beskrivs oftast som *reglering*.[45] När det är de privata

[41] Johansson, God redovisningssed, s. 233–234.
[42] 7 kap. 6 §, 7 kap. 32 § ÅRL.
[43] Johansson, God redovisningssed, s. 235.
[44] Wahlström, Nya förutsättningar för reglering av extern redovisning, s. 87–89.
[45] SOU 2003:22, s. 39.

aktörerna som själva, utan offentlig inblandning, står för normbildningen brukar det betecknas som *självreglering*.[46]

Den företagsekonomiska uppfattningen att redovisningen i ett historiskt perspektiv tenderar att gå från statlig reglering över till marknadsstyrning och vidare till självreglering i form av expertorgan kan jämföras med den utvecklingslinje Teubner dragit upp för rättens utveckling från en *formell rationalitet*, vilken har sitt ursprung i artonhundratalets nattväktarstat.[47] Det var vid införandet av näringsfrihet under denna epok som bokföringsskyldigheten fick en ökad betydelse.[48] Den formella rationaliteten ersattes av den *materiella*, vilken bl.a. syftade till att kompensera brister i marknaden. Efter marknadsrationaliteten kom den *reflexiva* rationaliteten, som baseras på självreglering.

Thorell har konstaterat att den svenska redovisningen gått från att vara en i allt väsentligt praktisk hantering, med begränsad reglering, till att omfatta redovisningsstandarder som utarbetats av organ med representanter för en bred krets intressenter.[49] Redovisningsrätten torde således i stor utsträckning vara ett uttryck för reflexiv rationalitet.

Ur ett principiellt perspektiv kan olika normer grovt indelas i *handlings-* och *förbudsnormer*. Det har anförts att det i allmänhet inte är handlingsnormer utan förbudsnormer som vinner status som rättsregler i det sociala och ekonomiska systemet.[50] Men redovisningsnormerna är exempel på typiska handlingsnormer. Förmodligen har handlingsnormer lättare att nå status som rättsregler i ett självreglerande system, jämfört med ett system med statlig styrning.

Generellt utmärkande för redovisningsområdet är en brist på avgöranden från prejudikatsinstanserna i kombination med ett svagt sanktionssystem.[51] Det brukar antas att rättsregler förutsätter att en statlig tvångsmakt kopplats till dem.[52] Denna koppling är dock inte tydlig ifråga om allmänna råd och

[46] Jfr SOU 2003:22, s. 59.

[47] Se t.ex. Dalberg-Larsen Retsstaten, velfærdsstaten og hvad så?, s. 198, Hydén, Ds C 1984:12, s. 39.

[48] Jfr 1855 års förordning angående handelsböcker och handelsräkningar. Jfr även Gustafsson, Rättens polyvalens, s. 176.

[49] Thorell, Redovisning och juridik, s. 17

[50] Hydén, Normvetenskap, s. 161.

[51] Se Kellgren, SN 2003, s. 337.

[52] Hydén, Normvetenskap, s. 131 samt 159 med referenser.

rekommendationer inom redovisningsområdet. Den är långt ifrån tydlig ens avseende lagreglerna i BFN och ÅRL.

I tysk sociologisk doktrin har rättssystemet liknats vid ett *självrefererande* eller *självhänvisande* system.[53] Systemet förutsätts vara kognitivt öppet, men normativt slutet. Detta innebär att rätten påverkas av det omgivande samhället i dess kognitiva del, men inte i dess interna, normativa del.[54] Det är ifrågasättbart om denna beskrivning verkligen är helt relevant för redovisningsområdet. Flertalet av medlemmarna exempelvis i IASB, i BFN och i FAR:s redovisningskommitté har en bakgrund som företagsekonomer. Det är tveksamt om dessa kan anses tillhöra rättssystemet i egentlig mening, även om de är sysselsatta med att arbeta fram redovisningsrekommendationer och allmänna råd. Det finns snarare anledning att utgå från att redovisningsrätten är tämligen normativ öppen, i den mening att de aktörer som utarbetar redovisningsrekommendationer för med sig företagsekonomiska värderingar och förhållningssätt in i det rättsliga systemet. Ur ett systemteoretiskt perspektiv är det rimligt att hävda att många av de viktigaste aktörerna inom redovisningsområdet inte tillhör rättssystemet, utan det ekonomiska systemet.[55] Det sker således inom redovisningsrätten en kommunikation mellan de ekonomiska och rättsliga systemen på ett sätt som inte synes vara lika vanligt inom andra rättsområden.

Genomgången ovan av normer och normbildare inom redovisningsområdet ger vid handen att redovisningsrätten är tämligen *pluralistisk* till sin karaktär. Visserligen kan det hävdas att denna pluralism minskat under senare tid, då BFN tagit på sig huvudansvaret för normbildningen ifråga om onoterade företag och IASB i praktiken har monopol när det gäller redovisningsnormer för noterade företag i stora delar av världen. Denna tendens är ännu tydligare om det närmande som sker mellan IASB och de nordamerikanska normgivarna beaktas.

Redovisningsområdet utmärks vidare av en hög grad av rättslig *polycentri.*[56] Med denna term torde i första hand avses att skiljda rättskällor får olika genomslag på separata rättsliga nivåer. Exempelvis föreskrifter och även

[53] Jfr Petrusson, Patent och industriell omvandling, s. 40.

[54] Gustafsson, Rättens polyvalens, s. 84–86.

[55] Jfr Thorell, Redovisning och juridik, s. 17, som anför att den kompletterande normgivningen är regler som tillkommer utanför rättssystemet.

[56] För en beskrivning av rättslig polycentri, se t.ex. Gustafsson, Rättens polyvalens, s. 148–160, Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 123–127, Sandgren, JT 1999/00, s. 873.

ej bindande allmänna råd utfärdade av en myndighet kan förväntas få mycket stort genomslag vid beslutsfattande inom myndigheten. Som exempel på ett rättsområde där så är fallet är skatterätten.[57] En jämförelse mellan skatterätten och redovisningsrätten haltar dock. Skatterätten kännetecknas av ett konstitutionellt krav på lagbundenhet samt av omfattande och detaljerad lagstiftning. Redovisningsrätten å andra sidan bygger på relativt kortfattade ramlagar som kompletteras med utomrättslig normgivning. Lagstiftaren har inte avsett att detaljreglera redovisningen, vilket givetvis vore teoretiskt fullt möjligt, utan överlåtit detta till de utomrättsliga normbildarna. Till skillnad från skatterätten, där föreskrifterna och de allmänna råden framstår som preciseringar av mångtydiga lagrum, framstår den utomrättsliga normgivningen inom redovisningen som kompletta regelsystem i som huvudsak kan tillämpas utan att konsultera lagtexten. Detta gäller givetvis i synnerhet Bokföringsnämndens nya allmänna råd, utarbetade inom ramen för det s.k. K-projektet, vilka avses vara heltäckande för de företag som tillämpar dem.[58]

2.4.2 Ramlagarnas status

Bokföringslagen och årsredovisningslagen brukar, som ovan nämnts, oftast beskrivas som *ramlagar.* Det är inte helt självklart vad som döljer sig bakom denna beteckning. I förarbeten anförs att någon vedertagen definition av vad en ramlag är för något inte finns.[59] Sterzel anför att den typiska ramlagen är "målinriktad" och att de materiella reglerna är begränsade.[60] Det egentliga materiella innehållet följer istället av regeringsförordningar, myndighetsföreskrifter eller praxisskapande beslut.[61] Ramlagar synes vara en företeelse som gjorde insteg i den svenska lagstiftningstraditionen under efterkrigstiden. Under 1970-talet kulminerade användningen av ramlagar och i början av åttiotalet hade lagstiftarens entusiasm för ramlagarna svalnat betänkligt.

[57] Se Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 124–127, och Likhet inför skattelag, s. 207–208.
[58] BFNAR 2006:1 och BFNAR 2008:1.
[59] Prop. 1986/87:99, s. 28. Jfr Hydén, Ds C 1984:12, s. 1.
[60] Sterzel, Ramlagarna – gammalt och nytt, s. 336. Ramlagarna synes därmed ge utrymme för vad som brukar betecknas som målinriktad argumentation, se Hydén, Ds C 1984:12, s. 25–26.
[61] Prop. 1986/87:99, s. 28.

Exempelvis önskade konstitutionsutskottet en minskad användning av ramlagar.[62]

Som exempel på ramlagar lämnas i allmänhet olika offentligrättsliga författningar, varav socialtjänstlagen torde vara det mest typiska.[63] BFL och ÅRL framstår i detta sammanhang som något avvikande, då de till huvudsaklig del torde kunna klassificeras som civilrättslig lagstiftning. Att ramlagar oftast utgör offentlig rätt innebär dock ingen närmare klassificering av vad en ramlag är. Sterzel finner att ramlagar förknippas med minst tre olika sorters regler, nämligen *portalparagrafer*, *generalklausuler* och *målregler*.[64] Portalparagraferna utmärks av att de är oförbindande och inte är avsedda att tillämpas av myndigheter och domstolar. Generalklausulerna är förpliktigande, men lämnar ett stort utrymme åt myndigheter och/eller domstolar att fylla ut lagtexten. Slutligen är målreglerna avsedda att vara styrande. Ett huvudsyfte kan enligt Sterzel vara att etablera en viss standard. God redovisningssed synes kunna utgöra en sådan rättslig standard, som kan vara föremål för målregler. Hänvisningarna till god redovisningssed i 4 kap. 2 § BFL och 2 kap. 2 § ÅRL synes dock vara så förpliktigande att de snarare utgör generalklausuler än målregler. Däremot tycks det för svenskt vidkommande vara mer befogat att se kravet på *rättvisande bild* i 2 kap. 3 § ÅRL som ett slags målregel. Avsaknaden av en entydig definition av den rättvisande bilden i EU-rätten och den bristande implementeringen av de bakomliggande direktivreglerna medför att kravet inte kan ses som så mycket mer än en målsättning.[65] Det bör noteras att Revisorsnämnden i flera avgöranden hänvisat till rättvisande bild i disciplinärenden mot revisorer med ungefärligen denna innebörd.[66]

De problem som identifierats ifråga om användningen av ramlagar, och som resulterat i en mer restriktiv hållning från lagstiftarens sida, är bl.a. att de leder till en *okontrollerad regelproduktion*.[67] Ifråga om de redovisnings-

[62] KU 1983/84:24, s. 22.

[63] Hydén, Ds C 1984:12, s. 4, Sterzel, Ramlagarna – gammalt och nytt, s. 337.

[64] Sterzel, Ramlagarna – gammalt och nytt, s. 346. Enligt Sterzel återfinns dessa tre sorters regler i socialtjänstlagen (numera i 1 kap. 1 §, 4 kap. 1 § samt 5 kap. 4 §).

[65] Se prop. 1994/96:10, del 2, s. 182. Jfr Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, s. 177–178, Norberg & Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, s. 35, Thorell, Redovisning och juridik, s. 67. Jfr även Dahlberg, SN 2004, s. 665, som anför att rättsliga principer som är vaga till sitt innehåll snarare är att se som mål. Se Thorell, Årsredovisningslagen, s. 119, samt Thorell, Redovisning och juridik, s. 69–71, för en diskussion om förhållandet mellan god redovisningssed och rättvisande bild.

[66] Se t.ex. dnr 2002-292 (avs. 6.6).

[67] Hydén, Ds C 1984:12, s. 9–11.

rättsliga hänvisningarna till god redovisningssed så syftar dessa i sista hand på redovisningspraxis i företagen, vilken inte är följden av hänvisningarna i lagstiftningen, utan denna praxis har funnits före introduktionen av nuvarande BFL och ÅRL. I dagens redovisningsrättsliga landskap, där den statliga Bokföringsnämnden står för huvuddelen av den kompletterande normgivning som gäller för de ej noterade företagen, är det svårt att beteckna denna normgivning som okontrollerad. Rörande de noterade företagens koncernredovisning, kan IAS-förordningen betecknas som synnerligen kortfattad, även för att vara ett slags ramlag. Alla ändringar eller tillägg till IAS/IFRS-rekommendationerna godkänns emellertid separat av kommissionen. Regelproduktionen inom redovisningsområdet måste således ändå betecknas som förhållandevis kontrollerad. Däremot kan det hävdas att särskilt de omfattande IAS/IFRS-rekommendationerna riskerar att leda till en *överreglering* inom redovisningsrätten.

Vidare anses ramlagar medföra *styrnings-* och *tolkningsproblem.*[68] Inom redovisningsområdet torde inte föreligga några större styrningsproblem, eftersom lagstiftaren avsiktligt bemyndigat Bokföringsnämnden, och i vissa fall Finansinspektionen, att ansvara för utvecklingen av god redovisningssed.[69] Att hänvisningen till god redovisningssed torde leda till tolkningsproblem är däremot uppenbart, vilket är förbundet med det oklara rättskällevärde som kan åsättas de icke bindande redovisningsrättsliga källorna och som är en anledning till tillkomsten av denna studie.

Ramlagar anses även vara problematiska ur *rättssäkerhetssynpunkt.*[70] Kopplingen till god redovisningssed synes dock traditionellt inte ha setts som problematisk med hänvisning till denna aspekt. En förklaring till detta kan vara att redovisningsrätten inte i samma utsträckning som t.ex. skatterätten medför åligganden för den enskilde. Möjligen kan den omdiskuterade statusen av K-projekten leda till att rättssäkerhetsfrågor kommer i ökat fokus ifråga om innehållet i god redovisningssed.[71]

Vidare har ramlagarna ifrågasatts av *konstitutionella skäl.*[72] Huvudargumentet mot ramlagarna är då att lagstiftningsmakten förskjuts från den folkvalda församlingen till icke folkvalda representanter för förvaltningen. Denna

[68] Hydén, Ds C 1984:12, s. 11–12.
[69] 8 kap. 1 § BFL.
[70] Hydén, Ds C 1984:12, s. 12.
[71] Thorell, Rätten att inskränka tillämpningen av uttryckliga lagregler i den kompletterande normgivningen på redovisningsområdet, s. 2.
[72] Hydén, Ds C 1984:12, s. 13, Sterzel, Ramlagarna – gammalt och nytt, s. 351.

aspekt har länge varit av underordnad betydelse ifråga om hänvisningen till god redovisningssed, eftersom hänvisningen i första hand har ansetts avse företagens praxis, till skillnad från myndighetsskapade regler eller praxis. I och med K-projekten, som i större utsträckning framstår som kompletta regelverk, utfärdade av Bokföringsnämnden, aktualiseras emellertid konstitutionella aspekter i större utsträckning inom redovisningsområdet. För SamRoB-utredningen upplevdes det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning som problematiskt ur konstitutionell synpunkt.[73]

2.5 Sanktionssystem inom redovisningsrätten

2.5.1 Inledning

En av de mest typiska kännetecken för en rättsregel är att brott mot den leder till någon form av sanktion. Nu är detta förhållande långtifrån undantagslöst, exempelvis i form av *konstitutiva normer* och *kvalifikationsnormer* som kan ge ett föremål eller en person en viss status. Pezcenik exemplifierar med att en sak kan utgöra ett fastighetstillbehör eller att en person kan vara svensk medborgare.[74] Men för den stora grupp av rättsregler som kan klassificeras som handlingsregler spelar sanktionen en stor roll.

Någon entydig definition av vad som är en sanktion finns knappast.[75] Som exempel på sanktioner kan lämnas *straff*, *skadestånd* och *föreläggande vid vite*.[76] Offentligt reglerade tvångsavgifter, vilka inte utgör straff i egentlig mening, betecknas oftast som *sanktionsavgifter*.[77] Det dras ofta en skiljelinje mellan *rättsliga sanktioner* och andra former av sanktioner. De rättsliga sanktionerna förutsätts vara beslutade av offentliga myndigheter.[78] Motsatsvis förutsätts det också förekomma olika former av *sociala sanktioner*, vilka inte är kopplade till rättsystemet.[79] I studien kommer dock att även undersökas sanktioner som beslutas av privaträttsliga organ och som på denna grund kan ses som rättsliga, även om de inte utgör offentligrättsliga sanktioner.

[73] SOU 2008:80, del 1, s. 208–209.
[74] Pezcenik, Vad är rätt?, s. 165.
[75] Jfr Warnling-Nerep, Sanktionsavgifter, s. 20–23.
[76] Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 287–290.
[77] Warnling-Nerep, Sanktionsavgifter, s. 23–25. Gränsdragningen mellan sanktionsavgifter och böter diskuteras i nämnda verk, s. 69–75.
[78] Jfr Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 287.
[79] Jfr t.ex. Aubert, Om straffens sosiale funksjon, s. 11–14.

För att ett sanktionssystem skall vara för handen bör två grundförutsättningar uppfyllas. För det första måste det finnas ett normsystem som innehåller sanktioner vid brott mot systemet. Den straffrättsliga principen "inget straff utan lag" finner i detta sammanhang en vidare tillämpning. Däremot kan kopplingen mellan normerna och sanktionerna vara högst medelbar. Som framgått ovan finns det ansvarar BFN för utvecklingen av god redovisningssed. Nämnden har dock inga direkta sanktionsmöjligheter att tillgripa mot ett företag som inte följer den goda seden. Sådana sanktionsmöjligheter får istället sökas hos andra instanser inom rättssystemet.

En annan förutsättning för att ett sanktionssystem de facto skall vara för handen är att det verkligen efterföljs och att regelbrott beivras. Ett av huvudsyftena med undersökningen är att fastställa i vilken utsträckning så är fallet. Därför kan omfattningen av sanktionsbesluten från en viss instans inte vara avgörande för om den skall beaktas i urvalet inför studien. I följande avsnitt är avsikten endast att fastställa vilka sanktioner och institutioner som bör vara föremål för studien.

2.5.2 Normer och sanktioner

På ett översiktligt plan torde några avgränsningsproblem mellan normer och sanktioner knappast uppstå.[80] En grundläggande karakteristika för en norm är dess generalitet. Detta krav gäller både för lagar och för andra föreskrifter. I rättspraxis har accepterats att en lag kan ha ett så speciellt tillämpningsområde att den bara kommer att tillämpas en enda gång, men den måste ändå ha en generell utformning.[81] Generalitetskravet gäller emellertid inte endast för normer av lags valör utan även för andra föreskrifter. Som allmänna råd definieras sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon *kan* eller *bör* handla i ett visst hänseende.[82] Av de allmänna råd som produceras av Skatteverket synes dock en stor andel sikta in sig på enskilda fall, företrädesvis aktieaffärer.[83] Det har hävdats att denna sorts allmänna råd i huvudsak tillkommer på begäran av de skattskyl-

[80] Jfr Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 285, för relationen mellan normer och sanktioner.

[81] RÅ80 1:92. Se Påhlsson, Konstitutionell skatterätt, s. 25.

[82] 1 § författningssamlingsförordningen. Jfr Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 85.

[83] Så verkar förhållandet även ha varit i äldre rätt, se Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 35.

diga.[84] En enskild aktieaffär kan dock leda till ett stort antal skattebeslut. I detta avseende har de allmänna råden således en generell tillämpning.

Inom redovisningsrätten är det i första hand BFN som fyller rollen som statlig producent av rekommendationer. De allmänna råd och rekommendationer som utgivits av nämnden synes emellertid ha en generell karaktär. Även Finansinspektionens allmänna råd rörande redovisningsfrågor, vilka offentliggörs i samma produkter som de bindande föreskrifterna, har ett generellt tillämpningsområde.

De statliga myndigheterna står för en mer omfattande kommunikation än endast utfärdandet av bindande föreskrifter och ej förbindande allmänna råd. Särskilt omfattande är av hävd, som redan konstaterats, Skatteverkets utgivning. Till denna kan hänföras Skatteverkets *ställningstagande*, vilka benämns som *styrsignaler*, tidigare *skrivelser*, och de omfattande *handledningar* som produceras av verket. Skrivelserna består enligt verkets egen uppfattning av uttalanden, remissvar, föreslagna lagändringar m.m.[85] Den rättsliga statusen av dessa ställningstaganden och styrsignaler har diskuterats i doktrinen.[86] Däremot synes det stå klart att dessa produkter har ett generellt tillämpningsområde. Påhlsson använder termen *uttalanden* som en samlingsbeteckning för material från dåvarande RSV.[87]

Även BFN har tidigare producerat uttalanden. Det synes i första hand vara frågan om nämndens ställningstaganden i mer detaljerade redovisningsfrågor än de som behandlas i de allmänna råden. Införandet av nya, heltäckande allmänna råd medför att äldre uttalanden mister mycket av sin betydelse.

Redovisningsrådet drev en akutgrupp som lämnade uttalanden i detaljerade redovisningsfrågor. Sedan introduktionen av IAS/IFRS har flertalet av gruppens uttalanden mist sin betydelse för koncernredovisningen i noterade bolag. Som tidigare nämnts har FAR publicerat sju gällande uttalanden i redovisningsfrågor.

Det kan således sägas finnas en gemensam nämnare mellan de uttalanden som lämnas av Skatteverket, Bokföringsnämnden samt Redovisningsrådet. De har ett generellt tillämpningsområde och tycks i allmänhet gälla frågor

[84] Jfr Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 119.

[85] http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser/2009.4.69ef368911e1304a62580001826.html.

[86] Påhlsson, SN 2006, s. 401–418.

[87] Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 40–41.

som är för speciella för att behandla i allmänna råd eller rekommendationer.

Alla uttalanden har emellertid inte denna karaktär. Aktiemarknadsnämndens uttalanden synes i vissa fall utgöra på delegation från Finansinspektionen grundade beslut i enskilda ärenden.[88]

Normgivning bör skiljas från *tillsyn*, dvs. kontroll och övervakning av att regelverket följs.[89] Ifråga om exempelvis Finansinspektionen och Skatteverket är det uppenbart att dessa myndigheter både agerar som normgivare och som tillsynsmyndigheter. Som kommer att beskrivas nedan meddelar myndigheterna även sanktioner. Tillsyn av redovisningsområdet utgör endast en komponent av den *finansiella tillsynen*, ett område som p.g.a. det senaste decenniets finansiella kriser har haft hög politisk prioritet.[90]

Vid utarbetandet av den nuvarande bokföringslagen föreslogs att BFN skulle få rollen som generellt tillsynsorgan ifråga om efterlevnaden av BFL, ÅRL, ÅRFL och ÅRKL.[91] Nämnden skulle enligt förslaget ha befogenhet att förelägga ett företag att lämna upplysningar till nämnden eller att göra rättelse av bokföring eller årsredovisning som stred mot lagbestämmelser. Föreläggandet kunde förenas med vite. Utredningens förslag var enligt regeringen så resurskrävande att det var tveksamt om det hade tillräckligt stora fördelar för att motivera resursbehovet.[92] Förslaget genomfördes inte.

Den mest betydelsefulla tillsynen inom redovisningsområdet utförs emellertid inte av myndigheter, utan av företagens *revisorer*.[93] Ett aktiebolags revisor skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.[94] Revisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en *revisionsberättelse* till bolagsstämman.[95] Revisorn skall i revisionsberättelsen uttala sig om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen.[96] Av lagtexten följer att det i uttalandet särskilt skall anges om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets

[88] Se FFFS 2006:4. Föreskrifter om att Aktiemarknadsnämnden ska besluta i vissa frågor om offentliga uppköpserbjudanden på aktiemarknaden samt kungöra vissa sådana beslut.
[89] SOU 2003:22, s. 39.
[90] Se avs. 7.5.
[91] SOU 1996:157, s. 214–231.
[92] Prop. 1998/99:130, s. 196.
[93] Jfr Norberg & Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 106.
[94] 9 kap. 3 § 1 st. ABL.
[95] 9 kap. 5 § 1 st. ABL.
[96] 9 kap. 31 § ABL.

resultat och ställning. Revisorn skall i revisionsberättelsen rekommendera om bolagsstämman bör fastställa balans- och resultaträkning eller ej. Vidare skall revisorn uttala sig om styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Det är således bolagsstämman som har beslutsrätten i dessa fall. Även om en ej beviljad ansvarsfrihet är att uppfatta som ett allvarligt ingrepp exempelvis mot en styrelseledamot är det tveksamt om det kan betecknas som en sanktion i egentlig mening.

Revisorn kan själv i samband med revisionen lämna bolaget *anmärkningar, erinringar* eller *påpekanden.*[97] Anmärkningar görs i revisionsberättelsen exempelvis om revisorn har funnit att styrelseledamot eller verkställande direktör handlat i strid med årsredovisningslagen.[98] Anmärkning skall även göras om revisorn bedömer att styrelseledamot eller VD företagit åtgärd eller gjort sig skyldig till försummelse som kan medföra skadeståndsansvar. Erinringar görs till styrelse eller VD, men framgår inte av årsredovisningen. De skall däremot antecknas i protokoll och behandlas vid styrelsesammanträde.[99] Slutligen kan muntliga eller skriftliga påpekande lämnas till styrelse och VD.[100] Någon närmare lagreglering av dessa påpekanden finns inte. Vilken typ av åtgärd revisorn bör välja följer bl.a. av *god revisorssed.*[101]

Oavsett vilken typ av uttalanden som väljs av revisorn kan det knappast betecknas som en sanktion. Det är i slutänden upp till bolagsstämman att bevilja eller neka styrelseledamöter eller VD ansvarsfrihet.[102] En skadeståndstalan mot styrelsen förutsätter att en majoritet, eller en minoritet bestående av ägare till minst en tiondel av bolagets aktier, röstat emot ett förslag om ansvarsfrihet.[103]

2.5.3 Sanktionssystemen

Inledningsvis kan konstateras att de mest allvarliga sanktioner som skulle kunna aktualiseras vid avvikelser mot redovisningssed är de som kan utdömas av de allmänna domstolarna. Ett frihetsberövande straff är givetvis att hänföra till den för den enskilde mest ingripande sanktionen. Straffrättsliga

[97] Moberg, Bolagsrevisorn, s. 142.
[98] 9 kap. 33 § 2 st. ABL.
[99] 9 kap. 39 § ABL.
[100] Moberg, Bolagsrevisorn, s. 143. Jfr 9 kap 6 § ABL.
[101] Moberg, Bolagsrevisorn, s. 144.
[102] 7 kap. 11 § ABL.
[103] 29 kap. 7 § ABL.

påföljder vid avvikelser från god redovisningssed skulle i första hand kunna aktualiseras vid bokföringsbrott, skattebrott samt vid revisorers civilrättsliga skadeståndsansvar.

I många företag, särskilt de mindre, är Skatteverkets deklarationskontroller och skatterevisioner de enda kontrollerna av efterlevnaden av god redovisningssed som görs. I aktiebolag och ekonomiska föreningar har hittills ytterligare en kontroll skett genom den lagstadgade revisionen av dessa företag. Som tidigare konstaterats är några formella sanktioner dock inte förknippade med revisionen.

Skatteverkets granskning kan givetvis leda till en upptaxering av det granskade företaget. Någon sanktion i egentlig mening utgör upptaxeringen dock inte. Under förutsättning att en *oriktig uppgift* har lämnats av den skattskyldige kan även skattetillägg påföras honom eller henne av Skatteverket.[104] Skattetilläggen har av tradition i svensk rätt beskrivits som en *administrativ påföljd.* Både Europadomstolen för mänskliga rättigheter och interna svenska domstolar har emellertid funnit att skattetilläggen utgör straff i Europakonventionens mening.[105] Distinktionen är inte av avgörande betydelse för denna studie, utan det är tillräckligt att konstatera att skattetillägg är en sanktion som skulle kunna påföras när avvikelser från god redovisningssed medför att skatt undanhålls det offentliga.

Finansinspektionen utövar tillsyn över företag inom dess verksamhetsområde. De sanktioner som inspektionen kan meddela är *återkalla tillstånd*, meddela *varning* eller *anmärkning*, besluta om *straffavgifter* i vissa fall och meddela *föreläggande.*

Revisorsnämnden svarar bl.a. för tillsyn över godkända och auktoriserade revisorer.[106] De disciplinärenden som nämnden prövar kan beröra frågor om en revisor har uppmärksammat avvikelser från god redovisningssed.

Utöver dessa statligt reglerade sanktionsmöjligheter förekommer även privaträttslig rättsskipning inom redovisningsområdet. Stockholmsbörsens disciplinnämnd prövar ärenden rörande börsens medlemmar. Dessa ärenden kan ha anknytning till redovisningsmässiga frågor. Nämndens beslut kan leda till *avnotering*, *uppsägande* av medlemskap i börsen, *vite* eller *varning.*

[104] 5 kap. TL, 15 kap. SBL.

[105] Se målen *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*, *Janosevic v. Sweden* och RÅ 2000 ref. 66.

[106] Förordning (1995:666) med instruktion för Revisorsnämnden.

Nära kopplad till Redovisningsrådet var Panelen för övervakning av finansiell rapportering, även benämnd Övervakningspanelen. Dess arbetsuppgifter utgjordes av att övervaka att svenska aktiebolag vars aktier var noterade upprättade koncern- och årsredovisningar och andra finansiella rapporter i enlighet med god sed för aktiemarknadsbolag. Panelens granskning kunde leda till att ett bolag *kritiserades*. Övervakningspanelens verksamhet har emellertid upphört efter granskningen av 2005 års koncernredovisningar. Icke desto mindre är dess praxis av stort intresse för utvärdering av efterföljandet av god redovisningssed.

Flera självregleringsorgan saknar emellertid möjligheter att genomdriva sanktioner. Detta gäller den statliga Bokföringsnämnden samt de privaträttsliga Aktiemarknadsnämnden[107] samt Näringslivets börskommitté.

Ifråga om de harmoniserade redovisningsreglerna lämnar EG-domstolen förhandsavgöranden rörande de gemenskapsrättsliga redovisningsdirektiven. Även om rättspraxis är förhållandevis tunn kan flera avgöranden noteras, vari redovisningsfrågor behandlas.[108] Domstolens avgörande är inte kopplade till någon sanktion, men kan givetvis ligga till grund för nationellt beslutade sanktioner i medlemsländerna.[109]

2.6 Undersökningsområdet i studien

Ovan har beskrivits de sanktionsmöjligheter som kan förekomma vid avvikelser från god redovisningssed. Syftet, som det inledningsvis har angivits, är att undersöka i vilken utsträckning avvikelser från god redovisningssed kan leda till offentlig- eller privaträttsliga sanktioner.

En rättsvetenskaplig studie kan disponeras på olika sätt. En vanligt förekommande tudelning skiljer mellan problem- och materialorienterat disponerade studier.[110] Rent generellt finns goda argument för att rättsvetenskap-

[107] Se t.ex. Aktiemarknadsnämndens uttalande 1992:2, där det framgår att det inte ankommer på nämnden att anmoda eller förplikta aktörer på aktiemarknaden att vidtaga vissa åtgärder med anledning av att god sed har åsidosatts. Aktiemarknadsnämndens verksamhet som uttolkare av god sed på aktiemarknaden undersöks exempelvis av Hörnberg & Rapp, Aktierelaterade incitamentsprogram.

[108] C-234/94 *Waltraud Tomberger mot Gebrüder von der Wettern Gmbh*, C-275/97 *DE + ES Bauunternehmung Gmbh mot Finanzamt Bergheim*, C-306/99 *BIAO mot Finanzamt für Grossunternehmen in Hamburg*.

[109] De ovan redovisade rättsfallen rör dock inte sådana sanktioner. C-234/94 gällde en civilrättslig tvist om utdelning, medan de två andra målen var skatterättsliga.

[110] Jfr t.ex. Påhlsson. Levnadskostnader, s. 139–140, samt Påhlsson, Sponsring, s. 39.

liga studier ges en problemorienterad ansats.[111] En disposition baserad på materialet kan lätt leda till upprepningar.[112] Samtidigt måste det beaktas att problemställningen i förevarande studie gäller sanktioner inom redovisningsrätten, inte de bakomliggande redovisningsnormer som det eventuellt har avvikits från. Detta medför att det inte kan vara aktuellt med en disposition efter de redovisningsproblem som ligger till grund för de undersökta avgörandena. Eftersom det övergripande syftet är att undersöka vilka sanktioner mot avvikelser mot god redovisningssed som förekommer är det rimligt att stoffet disponeras efter de rättsområden där sanktionerna återfinns. Däremot kan avgörande inom ett visst rättsområde komma att grovsorteras efter de redovisningsrättsliga problem de berör.

I möjligaste mån kommer de följande avsnitten att disponeras på ett likartat sätt. En beskrivning kommer inledningsvis att göras av de sanktioner som förekommer inom området. I förekommande fall redogörs även för uppbyggnaden av de särskilda organ, t.ex. nämnder, som meddelar sanktionerna. Efter detta vidtar själva undersökningen av de aktuella sanktionsbesluten. Kapitlen 3–5 innehåller sanktioner som utdöms av allmän domstol eller förvaltningsdomstol, medan kap. 6–8 behandlar sanktioner som beslutas av nämnder eller myndigheter.

Undersökningsområdet i studien är sanktioner vid avvikelser från *god redovisningssed*. Någon uttömmande definition av vad som ryms inom detta begrepp torde inte finnas och är inte heller möjlig att åstadkomma inom ramen för studien.[113] Anslaget för studien är emellertid redovisningsrättsligt, vilket innebär att sanktioner vid avvikelser från annan utomrättslig normgivning faller utanför undersökningsområdet. I första hand torde en avgränsning behöva göras gentemot det *börsrättsliga* området.[114] Medan det redovisningsrättsliga regelverket i princip omfattar alla bokföringsskyldiga fysiska och juridiska personer, berör börsrätten endast företag vars andelar är noterade på någon form av marknad. Någon klar gräns mellan de båda

[111] Det bör markeras att distinktionen i problem- och materialorienterade studier endast avser själva uppläggningen av studierna. Peter Westberg har i en artikel skiljt mellan regel- och problemorienterade ansatser, se Westberg, Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats, s. 423. Denna distinktion synes utgöra en mer grundläggande metodologisk tudelning i strikt inomdogmatiska och bredare, mer samhällsvetenskapliga upplägg.

[112] Jfr Melz, SN 1995, s. 592.

[113] Se avs. 2.2 för en översiktlig beskrivning av de normer som vanligtvis hänförs till god redovisningssed.

[114] Som har noterats i förarbeten har en sådan gräns blivit allt svårare att dra, se SOU 2004:47, s. 259.

rättsområdena går dock knappast att dra.[115] Exempelvis innehåller en övervägande börsrättslig lagstiftning som lagen (2007:528) om värdepappersmarknader föreskrifter som rimligen inte kan klassificeras på annat sätt än som redovisningsrättsliga. Dess sextonde kapitel har rubriken "Regelbunden finansiell information" och innehåller bl.a. krav på års- och koncernredovisning i noterade företag som tydligt är hänförliga till redovisningsrättens område. Både redovisningsrätten och börsrätten kan ses som deldiscipliner inom det framväxande området *finansiell rapportering*.

På samma sätt är det svårt att dra en tydlig gräns mellan redovisningsrätten och associationsrätten. Bortsett från att bokföringsskyldigheten även omfattar fysiska personer som bedriver näringsverksamhet ligger det i övrigt nära till hands att uppfatta redovisningsrätten (och även börsrätten) som en gren av det associationsrättsliga trädet.

Utan att behöva fastslå några tvärskarpa konturer kring det ena eller andra rättsområdet kommer undersökningsområdet för studien att avgränsas till frågor som i någon utsträckning har koppling till bokföring och redovisning.

[115] Perhson, Börsrätten, s. 371, anför att det knappast finns någon enhetlig uppfattning om vad börsrätten omfattar.

3 Bokföringsbrott

3.1 Inledning

I brottsbalken framträder en brottstyp som är särskilt avsedd som sanktion för underlåtenhet att fullgöra bokföringsskyldighet. Att bokföringsbrottet omfattar *formella* brister, exempelvis att bokföring inte har upprättats eller affärshändelser inte tagits upp, torde vara givet. Syftet med detta kapitel är emellertid huvudsakligen att undersöka i vilken utsträckning avvikelser från *materiella* redovisningsregler, exempelvis värderingsregler, kan medföra ansvar för bokföringsbrott. Av särskilt intresse för denna studie är givetvis om och i så fall i vilken utsträckning avvikelser från ej bindande redovisningsrekommendationer eller allmänna råd kan ligga till grund för en fällande dom när själva lagtexten inte ger entydigt stöd för ett sådant utfall. Frågeställningen är således om ej bindande allmänna råd eller rekommendationer kan tillföra något materiellt stöd för en fällande dom i förhållande till lagtextens utformning. Undersökningen av bokföringsbrottet kommer inte att omfatta frågeställningar eller aspekter som inte har någon tydlig koppling till ämnet för studien.

Stadgandet om bokföringsbrottet hänvisar uttryckligen till bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Bokföringsskyldighet i olika former regleras emellertid även i andra författningar. Ett delsyfte med kapitlet är därför att undersöka vilka sådana krav på *särredovisning* som förekommer i olika författningar och i vilken utsträckning avvikelser från dessa regler kan leda till sanktioner.

Felaktiga uppgifter i koncernredovisningen kan även leda till ansvar för *svindleribrott*. I ett avsnitt undersöks om avvikelser från god redovisningssed och ej bindande redovisningsrekommendationer kan medföra att ett sådant brott har blivit begått.

3.2 Bokföringsbrottet och dess konstruktion

Brottstypen bokföringsbrott återfinns i brottsbalkens elfte kapitel tillsammans med de s.k. borgenärsbrotten.[1] En förutsättning för att ansvar för bokföringsbrott skall kunna utdömas är att någon genom *uppsåt* eller *grov oaktsamhet* har åsidosatt bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Detta exemplifieras genom att gärningsmannen underlåter att bokföra affärshändelser, bevara räkenskapsinformation, genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt åsidosätter sin skyldighet. Vidare är det en förutsättning för att ett brott skall ha blivit begånget att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning härav inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. I straffrättslig doktrin har den första förutsättningen benämnts som *handlings-* eller *åsidosättanderekvisitet*.[2] Det andra rekvisitet, dvs. att rörelsens förlopp eller ställning inte kan bedömas betecknas som *effektrekvisitet*.[3] Både åsidosättande- och effektrekvisiten måste givetvis vara uppfyllda för att ett bokföringsbrott skall vara för handen.

Straffet för ett normalbrott är fängelse i högst två år eller vid ringa brott, böter eller fängelse i högst sex månader. Genom en nyordning fr.o.m. den 1 juli 2005 har kriterierna för det grova bokföringsbrottet specificerats särskilt i lagtexten.[4] Vid bedömningen huruvida ett brott är grovt skall särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falsk handling, om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars har varit av särskilt farlig art. Efter reformeringen kan ett grovt bokföringsbrott ge fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Till skillnad från vad som gäller ifråga om det grova skattebrottet har inte avsikten varit att fastslå en viss beloppsgräns för när ett grovt brott föreligger.[5]

De grundläggande rekvisiten för bokföringsbrottet har i huvudsak varit oförändrade sedan brottsbalkens tillkomst. Ursprungligen utgjorde bokföringsbrottet ett renodlat gäldenärsbrott. Denna konstruktion hade övertagits i brottsbalken från den äldre strafflagen.[6] För att åtal för bokföringsbrott

[1] 11 kap. 5 § 1 st. BrB.
[2] Löfmarck, Brotten mot borgenärer, s. 319–320, Asp, SvJT 1999, s. 18.
[3] Löfmarck, Brotten mot borgenärer, s. 320–324, Asp, SvJT 1999, s. 18.
[4] 11 kap. 5 § 2 st. BrB.
[5] Prop. 2004/05:69, s. 24.
[6] 23 kap. 5 § SL i dess lydelse enligt SFS 1942:378. Redan före införandet av bokföringsbrottet som brottstyp kunde sådana brott bestraffas som gäldenärsbrott enligt 23 kap. 1 § 3 st. eller 23 kap. 3 § 3 st. SL i dess ursprungliga lydelse.

skulle kunna väckas krävdes att gäldenären inom fem år från det att brottet förövades gick i konkurs, fått eller erbjöds ett ackord eller ställde in betalningarna. Vid en reform 1982 ändrades formuleringen i lagrummet så att det även omfattade andra gärningsmän än gäldenärer.[7] Fortfarande aktualiseras bokföringsbrottet oftast i samband med en obeståndssituation.[8]

Under brottsbalkens tillämpningsperiod har tre bokföringslagar avlöst varandra, 1929, 1976 och 1999 års lagar. De två förstnämnda av dessa lagar utmärktes av att de utgjorde de centrala redovisningslagstiftningsprodukterna under deras giltighetstid. Dessa lagar innehöll både formella och materiella redovisningsregler för upprättande av *årsbokslut*.[9] Däremot innehöll lagarna inga bestämmelser om upprättande av års- och koncernredovisningar. Dessa bestämmelser återfanns istället i då gällande versioner av ABL.[10] En följd av detta var att brott mot års- och koncernredovisningsreglerna inte omfattades av det straffbara området för bokföringsbrottet.[11] Däremot kunde sådana brott utgöra svindleribrott.[12]

Genom internationaliseringen och harmoniseringen av redovisningsrätten har bokföringslagen mist sin centrala betydelse inom rättsområdet. Introduktionen av årsredovisningslagen i mitten av nittiotalet innebar att de materiella redovisningsreglerna fördes över till denna lag. 1999 års bokföringslag innehåller som redan konstaterats endast formella regler. De båda lagarna lever emellertid i ett slags symbios med varandra då bokföringslagen i flera avseende hänvisar till ÅRL. Av 6 kap. 1 § BFL framgår vilka företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning. Ifråga om upprättande av årsbokslut för de företag som inte omfattas av kravet på årsredovisning hänvisar BFL till ÅRL, exempelvis för värdering av anläggnings- och omsättningstillgångar.[13]

En följd av denna konstruktion är att det straffbara området för bokföringsbrott formellt ökade i och med 1999 års BFL. I förarbetena framhålls emellertid att denna ökning knappast innebar någon förändring i sak. De mest centrala delarna i årsredovisningen, balans- och resultaträkning samt

[7] Se Löfmarck, Gäldenärsbrotten, s. 301–304.
[8] Prop. 2004/05:69, s. 15.
[9] Jfr avs. 2.2.
[10] 98–104 §§ 1944 års ABL, 11 kap. 1975 års ABL.
[11] Prop. 1998/99:130, s. 330.
[12] Se avs. 3.9.
[13] 6 kap. 4 § BFL.

noter omfattades redan av bokföringsbrottet eftersom de ingick i årsbokslutet, vilket reglerades i GBFL.[14]

Sedan några år tillbaka finns särskilda krav på offentliggörande av års- och koncernredovisningar för noterade företag.[15] Dessa krav utgör emellertid inte en del av bokföringsskyldigheten och avvikelser från dessa kan därför inte föranleda ansvar för bokföringsbrott.[16]

3.3 Kopplingen mellan straffbudet och god redovisningssed avseende handlingsrekvisitet

Som framgår ovan innehåller bokföringsbrottet ett handlings- eller åsidosättanderekvisit. En förutsättning för att ett brott skall vara begånget är att någon uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bokföringsskyldigheten enligt BFL. Sedan 1982 exemplifieras i lagtexten vad sådant åsidosättande kan utgöra. Enligt lagtexten kan det vara frågan om att underlåta att bokföra affärshändelser, bevara räkenskapsinformation eller lämna oriktiga uppgifter i bokföringen. Men uppräkningen är endast exemplifierande och även den som på annat sätt åsidosätter bokföringsskyldigheten kan dömas för bokföringsbrott.

Ett par av de exempel som ges i lagtexten syftar på rent formella regler, nämligen underlåtenhet att bokföra affärshändelser eller att bevara räkenskapsinformationen.[17] Även om kompletterande regler för fullgörande av dessa skyldigheter har lämnats av Bokföringsnämnden i dess allmänna råd kan det knappast ifrågasättas att skyldigheterna följer av gällande lag.

Det tredje exemplet gäller lämnande av oriktiga uppgifter i bokföringen. Termen "oriktig uppgift" är frekvent förekommande inom olika rättsområden och torde i första hand förknippas med skatterätten.[18] Vid reformeringen av bestämmelserna om skattetillägg som gjordes i efterdyningarna av att dessa prövats av Europadomstolen har den skattemässiga definitionen

[14] I NJA 1986 s. 779 intog emellertid HD uppfattningen att felaktig intäktsredovisning, vilken rimligen borde ingå i resultaträkningen, inte kunde beivras när åklagaren i åtalet hävdat att den oriktiga redovisningen hade skett i bolagets årsredovisning, se avs. 3.5.2.

[15] 16 kap. 4 § LVPM.

[16] Prop. 2006/07:65.

[17] Dessa skyldigheter följer numera av 4 kap. 1 § BFL.

[18] En utförlig undersökning av begreppet oriktig uppgift gjordes av Lyhagen, Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering.

förtydligats.[19] En uppgift är oriktig om det klart framgår att den information som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller om den skattskyldige underlåtit att lämna information som han eller hon varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte ses som oriktig om den tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett korrekt beslut. Vidare skall en uppgift inte anses som oriktig om den är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för beslut.[20] Även om skattelagen och dess förarbeten inte har någon prejudicerande verkan för uttolkningen av ett straffbud borde rimligen den skattemässiga definitionen av termen oriktig uppgift vara av intresse vid tolkningen av bestämmelsen om bokföringsbrott.

Exemplifieringen i brottsbalken synes i första hand endast utgöra en precisering av vad som redan var gällande rätt. Av äldre förarbeten framgår att bokföringsbrottet såväl kan bestå av formella brister, som att bokföringsmaterialet förstörs, och materiella sådana, som t.ex. införande av icke existerande tillgångar eller skulder eller oriktig värdering av tillgångar.[21] Ifråga om värdering hänvisas i förarbeten till dåvarande BFL och ABL, men även till den då gällande formuleringen att bokföringen skulle ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.

Det framhålls emellertid samtidigt att avsikten inte varit att straffbelägga obetydliga oriktigheter i bokföringen.[22] Med sådana obetydligheter avses formella, eller enligt förarbetena tekniska brister. Ett exempel är avsaknaden av undertecknanden i årsbokslutet. Vidare utgick Straffrättskommittén från att oriktiga värdeuppgifter i stor utsträckning inte skulle komma att bli straffbara som bokföringsbrott. Beräkningen av ett korrekt verkligt värde utgjorde omdömesfrågor, vilka enligt kommittén medförde svårigheter att fastställa att en övervärdering hade ägt rum och att gäldenären borde ha insett detta.[23] Väsentliga övervärderingar kunde emellertid vara straffbara. För undervärderingar av tillgångar var emellertid fallet så endast i undantagsfall. Departementschefen synes ha anslutit sig till kommitténs uppfattning ifråga om straffrihet både vid obetydliga oriktigheter och vid oriktiga värde-

[19] 15 kap. 1 § 2 st. SBL, 5 kap. 1 § 2 st. TL. Se vidare Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 41–66.

[20] Denna regel som tillkom vid 2003 års reform är egentligen endast ett lagfästande av vad som tidigare gällt i praxis, se Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 45.

[21] SOU 1940:20, s. 230–231.

[22] SOU 1940:20, s. 231.

[23] SOU 1940:20, s. 231.

uppgifter.[24] Införandet av exemplifieringen i form av lämnandet av oriktiga uppgifter var inte avsedd att innebära någon ändring i sak i förhållande till äldre rätt.[25]

I doktrinen framhålls att oriktiga värdeuppgifter i betydande utsträckning är tillåtna enligt god redovisningssed.[26] Det är i första hand övervärderingar som skulle kunna komma i konflikt med redovisningslagstiftningen. Även undervärderingar kan dock strida mot god redovisningssed. För att en undervärdering skulle kunna medföra ansvar för ett bokföringsbrott måste den vara så stor att bokföringen blir oanvändbar som upplysningskälla.[27] Den svaga sanktionering av brott mot god redovisningssed som bokföringsbrottet medför har i doktrinen formulerats så att "betydande avvikelser" mot god redovisningssed kan förekomma utan att ett brott föreligger.[28]

I samband med reformeringen av bokföringsbrottet i början av åttiotalet hade det i en promemoria föreslagits ett särskilt straffbud i bokföringslagen för avvikelser från god redovisningssed.[29] Denna straffbestämmelse skulle emellertid endast vara tillämplig om gärningen inte var belagd med straff enligt brottsbalken. Promemorians förslag ströks dock i propositionen.[30] Föredragande statsrådet var tveksamt till att basera en straffbestämmelse på rekvisitet åsidosättande av god redovisningssed. Regeln hade enligt statsrådet viss prägel av generalklausul.

Frågan om kriminalisering av avvikelser från god redovisningssed aktualiserades ånyo av Borgenärsbrottsutredningen.[31] Enligt utredningen var begreppet god redovisningssed alltför vagt för att bilda underlag för en kriminalisering.

Asp anförde i ett yttrande i sambandet med införandet av nuvarande BFL att avvikelser från god redovisningssed, under förutsättning att effektrekvisitet var uppfyllt, borde falla under 11 kap. 5 § BrB.[32]

I förarbeten till BFL uttalar lagstiftaren att övervägande skäl talar för att överträdelser av icke författningsreglerad, men på annat sätt dokumen-

[24] Prop. 1942:4, s. 133–134.
[25] Prop. 1981/82:85, s. 30.
[26] Jareborg, Brotten, s. 183.
[27] Jareborg, Brotten, s. 184.
[28] Löfmarck, Gäldenärsbrotten, s. 315.
[29] Prop. 1981/82:85, s. 39.
[30] Prop. 1981/82:85, s. 28.
[31] SOU 1996:30, s. 128–130.
[32] Som framgår av avs. 3.4 anser dock Asp att det torde bli mycket svårt att uppfylla effektrekvisitet enbart genom att avvika från god redovisningssed.

terad, god redovisningssed kan leda till ansvar för bokföringsbrott.[33] Lagrådet anförde i sin remiss till dessa förarbeten att råd och rekommendationer rörande god redovisningssed måste tillmätas betydelse och läggas till grund för bedömningen om bokföring skett på rätt sätt eller ej.[34]

3.4 Kopplingen mellan straffbudet och god redovisningssed avseende effektrekvisitet

För att ett bokföringsbrott skall vara fullbordat förutsätts inte endast att gärningsmannen har begått en sådan handling eller underlåtenhet som ovan har beskrivits. Det krävs även att gärningen leder till effekten att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas. Detta krav medför att även avvikelser från lagstadgade regler skulle kunna vara straffria, så länge de i lagtexten angivna konsekvenserna inte inträder. Ännu tydligare blir detta givetvis i fråga om avvikelser från ej lagstadgad god redovisningssed. Asp framhåller att det i praktiken torde bli mycket svårt att uppfylla effektrekvisitet enbart genom att avvika från god redovisningssed.[35] I lagrådsremissen till BFL framhålls att så länge huvudsakskriteriet behålls lär mer subtila överväganden rörande innehållet i god redovisningssed inte kunna påverka domstolarnas prövning av bokföringsbrott.[36] Har å andra sidan en uttrycklig lagregel åsidosatts är det givetvis av mindre intresse att avvikelser även skett från utomrättslig normgivning.

Samtidigt går det inte att bortse ifrån att effektrekvisitet inte syftar på en effekt i meningen ett visst ekonomiskt utfall, t.ex. ett oredovisat belopp. Effektrekvisitet syftar till bokföringens kvalitet, i bred mening. Är effektrekvisitet uppfyllt kan inte gärna god redovisningssed ha följts, även om avvikelser från lagstadgade regler samtidigt har gjorts. Det har i doktrinen föreslagits att huvudsaklighetskriteriet är uppfyllt om bokförda värden avviker med mer än 30 % i förhållande till konstaterade verkliga värden.[37] Något krav på att de verkliga värdena skall vara utredda för att ett bokföringsbrott skall vara för handen synes dock vara svårt att utläsa ur lagtexten. Däremot synes storleken av det oredovisade beloppet ha betydelse för frågan om ett

[33] Prop. 1998/99:130, s. 204.
[34] Prop. 1998/99:130, s. 257.
[35] Asp, SvJT 1999, s. 25.
[36] Prop. 1998/99:130, s. 257.
[37] Den s.k. Elofsonsska metoden, se Dahlqvist & Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, s. 141. Författarna anför inget stöd i praxis för tillämpningen av metoden.

grovt bokföringsbrott är för handen eller ej.[38] Utredningen av de verkliga värdena synes vidare vara avgörande för påförandet av skattetillägg eller för lagföring för skattebrott.

3.5 Bokföringsbrott och god redovisningssed i rättspraxis

3.5.1 Inledning

Ovan har bokföringsbrottets konstruktion och dess koppling till god redovisningssed beskrivits.[39] Syftet med följande avsnitt är att undersöka i vilken utsträckning god redovisningssed används som stöd av domstolar i domar rörande bokföringsbrott. Vidare undersöks vilken betydelse avvikelser från god redovisningssed har haft för utgången i dessa mål. Bokföringsbrottet är tämligen vanligen förekommande i rättspraxis. Från Högsta domstolen och hovrätterna torde det finnas minst 180 publicerade avgöranden sedan år 1970 till dags dato. Flertalet fall av åtal för bokföringsbrott som prövas av allmän domstol rör dock formella brister, såsom avsaknad eller undermålig bokföring. I dessa fall föreligger regelmässigt klara avvikelser från bokföringslagens krav på grundbokföring.[40] Denna kategori av mål är således inte av större intresse för studien. Det bör vidare uppmärksammas att ett stort antal av de fall som prövats i överrätt huvudsakligen gäller straffmätning och påföljdsval och därför inte är av relevans för denna studie.

För att utöka undersökningsmaterialet är det därför lämpligt att även inbegripa opublicerade domar från hovrätter och tingsrätter. I ej publicerade domar från underrätter finns fler exempel på avgöranden där redovisningsrekommendationer och ej kodifierad redovisningssed haft betydelse för utgången. Någon komplett genomgång av opublicerade underrättsdomar är dock inte möjlig att genomföra inom ramen för denna studie. Genomgången i följande avsnitt är därför inte avsedd att vara uttömmande. Undersökningen ger dock vid handen att opublicerade mål med anknytning till de för studien centrala frågorna inte synes vara mycket vanligare än publicerade sådana.

Rättsfallsundersökningen avgränsas därför huvudsakligen till rättsfall som i någon utsträckning berör god redovisningssed, i form av ej bindande

[38] Se Sterzel, Studier rörande påföljdspraxis, s. 296, med hänvisningar till rättspraxis.
[39] Avs. 3.2–3.3.
[40] Se 5 kap. BFL.

allmänna råd och rekommendationer eller av redovisningspraxis i företagen. Av störst intresse för analysen är givetvis de domar i vilka materiella redovisningsregler kommit att påverka utgången av målet. Sådana mål är emellertid ovanliga och även avvikelser från formella redovisningsnormer kommer att undersökas. Som tidigare framhållits kommer studien i stort att disponeras efter de olika sanktionsmöjligheterna. För att underlätta för analyserna av domarna i mål om bokföringsbrott har dessa internt disponerats efter de materiella frågor de behandlar.

3.5.2 Brister i bokföring

I följande avsnitt behandlas avgöranden i vilka åtal väckts för bokföringsbrott p.g.a. att bokföringen i något avseende varit bristfällig. Dessa mål saknar en tydlig koppling till ej bindande rekommendationer eller redovisningspraxis, men de påvisar förhållandet mellan bokföringsåtgärderna och huvudsakskriteriet och är därför av intresse i studien.

I NJA 1986 s. 779 frikändes en företagsledare från ansvar för bokföringsbrott.[41] Den första åtalspunkten gällde formella frågor, nämligen verifikationer rörande återbetalning av handlån från företagsledaren själv. Dessa verifikationer uppfyllde inte lagens krav på tydlighet, men bristerna var inte så omfattande att ställningen och rörelsens gång i övrigt inte kunde i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.[42] Företagsledaren frikändes även från en andra åtalspunkt av mer materiell art. I bokföringen i ett av de bolag där den tilltalade var ställföreträdare hade vad som rätteligen borde ha tagits upp som extraordinära intäkter redovisats som löpande intäkter. Det rörde sig om försäljning av inventarier till överpriser mellan de två bolag som kontrollerades av den tilltalande. Åklagarsidan hade i åtalet hävdat att den oriktiga intäktsredovisningen gjorts i bolagets årsredovisning. Enligt dåvarande lagstiftning omfattades årsredovisningen inte av bokföringslagens krav och något bokföringsbrott hade således inte begåtts.[43] HD ger ingen ledning huruvida brott hade förelegat om felaktigheterna hade funnits i den löpande bokföringen, men den tilltalade hade dömts på denna punkt i hovrätten.

I NJA 1996 s. 384 hade ställföreträdaren i ett fastighetsbolag bokfört ett stort antal fakturor som efter kontroll visade sig avse arbeten på hans hustrus

[41] Den tilltalade dömdes emellertid för mannamån mot borgenärer.
[42] Formuleringen syftar på brottsbalkens lydelse enligt SFS 1976:56.
[43] Jfr avs. 3.2.

privata fastigheter. I båda bolagen var bokföringen upprättad med blyerts och en del verifikationer införda i efterhand. Huvudbokföringen verkade ha förts med betydande eftersläpning och inte upprättats oftare än två gånger om året. Hovrätten ansåg att de rörelsefrämmande fakturorna medförde att ett grovt bokföringsbrott hade begåtts, medan den senfärdiga bokföringen utgjorde ett brott av normalgraden med måttligt straffvärde. Den tilltalade friades dock på flera åtalspunkter. Bland dessa märks, förutom att blyerts använts i bokföringen, att kontantprincipen hade använts trots hög omsättning, aktivering hade gjorts när en post rätteligen skulle kostnadsföras samt att verifikationer saknades eller var bristfälliga eller osanna. Endast frågan om de rörelsefrämmande kostnaderna överklagades. HD anslöt sig till hovrättens bedömning och fastställde domen om åtta månaders fängelse. Enligt HD medförde de felaktigt bokförda rörelsefrämmande fakturorna att huvudsakskriteriet var uppfyllt. Även om övriga åtalspunkter inte prövades av högsta instans ger avgörandet vid handen att mindre avvikelser från bokföringslagens bestämmelser inte utgör bokföringsbrott.

Av NJA 2004 s. 618 framgår att en för sent inlämnad årsredovisning kan medföra ansvar för bokföringsbrott. Högsta domstolen uttalade i detta mål att eftersom årsredovisningen enligt 1999 års BFL tillhör bokföringen kan en försening av årsredovisningen medföra att ett bokföringsbrott har blivit begått.[44] För detta talade enligt domstolen även att en rörelses ställning eller resultat inte kunde bedömas utan tillgång till årsredovisningen. Domstolen poängterade särskilt att årsredovisningen innehåller moment som inte återfinns i den löpande bokföringen, t.ex. upplysningar om förhållande som blivit kända först efter räkenskapsårets utgång eller förvaltningsberättelsen. Utgången skiljer sig således från den i NJA 1986 s. 779, då årsredovisningen enligt då gällande lagstiftningen inte ansågs utgöra en del av bokföringen. Det är därmed uppenbart att införande av nu gällande bokföringslag de facto har inneburit en breddning av det straffbara området för bokföringsbrott. Förmodligen har även tillämpningen av huvudsakskriteriet skärpts, eftersom avsaknad av förvaltningsberättelse tidigare rimligen inte kan ha medfört att kriteriet varit uppfyllt.

Utredningen om enklare redovisning har föreslagit att enbart det faktum att årsredovisning eller årsbokslut inte har upprättats i sig inte skall utgöra

[44] Se vidare Leffler, JT 2004/05, s. 776–782. Jfr även Diamant & Engerstedt, JT 2003/04, s. 234–245.

ett bokföringsbrott, under förutsättning att rörelsens förlopp, ställning och resultat kan bedömas genom den löpande bokföringen.[45]

Hovrättsavgörandet RH 1995:111 gällde en hotellrörelse där ägaren inte fört bokföring i enlighet med lagstiftningens krav. Den tilltalade hade invänt att omkring 90 % av intäkterna kom från en och samma kund och att betalningen i dessa fall redovisades över ett bankkonto. Rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning skulle därmed kunna utläsas från de månadsvisa transaktionsredovisningar som upprättades av banken i kombination med bokföringsmaterial som hotellägaren samlat i en pärm, utan systematisera affärshändelserna på det sätt som lagen föreskrev. Göta hovrätt anförde dock att det fanns en omfattande kontantförsäljning som inte framgick av transaktionsutdragen. Vidare framgick det inte av utdragen vad de uttagna beloppen använts till. Det skulle då vara nödvändigt att försöka jämföra utdragen med materialet i pärmarna för att få en uppfattning om vad uttagen avsett. Hovrätten ansåg att det skulle krävas ett så omfattande arbete att ta reda på vad varje post avsåg att det var styrkt att det inte var möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen.

Varbergs tingsrätts dom i målet B 1217-04 gällde en ställföreträdare för ett fåmansföretag som var åtalad för bokförings- och skattebrott. Företagaren hade lämnat över redovisningen till en revisor, men när verksamheten började gå dåligt upphörde denne att sköta redovisningen. Tingsrätten hänvisade i detta avseende till 5 kap. 2 § BFL, där det framgår att andra affärshändelser än kontanta betalningar skall bokföras så snart det kan ske. Affärshändelser får dock bokföras senare än detta, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Rätten hänvisade också till Bokföringsnämndens vägledning för löpande bokföring, där det angavs att en sådan förskjutning av bokföringen inte får anstå längre än till påföljande månad, såvida särskilda skäl av tillfällig natur inte förelåg.[46] Enligt rätten saknades skäl att inte bokföra affärshändelser enligt huvudregeln och den tilltalade kunde därför inte undgå ansvar för att bokföringen skett för sent. Han var därmed ansvarig för bokföringsbrott. Huvudsakskriteriet ansågs tydligen uppfyllt utan att rätten behövde diskutera detta närmare. I detta fall tycks det som om hänvisningen till god redovisningssed öppnar upp för lättnader i förhållande till lagtextens krav. Dessa lättnader var dock inte tillämpliga i det aktuella fallet. Så länge

[45] SOU 2009:46, s. 88–92 samt s. 131–132.

[46] Bokföringsnämndens vägledning för löpande bokföring, 21–24 p.

innehållet i god redovisningssed medför ansvarslättnader i förhållande till lagtextens ordalydelse bör heller inte några konstitutionella komplikationer gärna kunna uppkomma rörande den straffrättsliga legalitetsprincipen.[47] Annorlunda hade det givetvis varit om god redovisningssed användes som stöd för att utan tydligt lagstöd ålägga ansvar.

3.5.3 Värderingar

NJA 2006 s. 627 hade en skrothandlare lånat ut medel till en person som skulle investera pengarna i ett tunisiskt tegelbruk. Ganska snart efter lånet stod det klart att det var tveksamt om någon återbetalning av lånet skulle komma att ske. Fordran nedskrevs dock inte i årsredovisningen. Högsta domstolen resonerade kring frågan i vilken utsträckning en felaktig värdering kunde utgöra en oriktig uppgift enligt Brottsbalken. Rätten konstaterade inledningsvis att försiktighetsprincipen skulle tillämpas och att hänsyn skulle tas till alla förutsebara och möjliga förluster hänförliga till räkenskapsåret. Sedan hade rätten att ta ställning till om det utgjorde en oriktig uppgift att ta med den osäkra fordran i årsbokslutet. Som ovan anmärkts framgår det av förarbeten att oriktiga värdeuppgifter i stor utsträckning inte avsågs vara straffbara som bokföringsbrott.[48] Högsta domstolen ansåg emellertid att det utgjorde en oriktig uppgift att i strid mot en klar norm ta upp en tillgång till ett högre värde än anskaffningsvärdet. Om värdet var beroende av t.ex. en inkuransbedömning var utrymmet dock betydligt större för att avgöra vilket belopp som skulle tas i bokföringen. Även om god redovisningssed påkallade en nedskrivning i en viss situation behövde det inte utgöra en oriktig uppgift i brottsbalkens mening att inte företa en nedskrivning. Enligt HD var det en nödvändig förutsättning för att ett värde baserat på en bedömning skulle utgöra en oriktig uppgift att den bokföringsskyldige på ett påtagligt sätt avvikit från eller bortsett från sådana indikationer som borde ha varit kända för honom. Rätten ansåg att så var fallet. Den bokföringsskyldige hade fått tydliga indikationer på att han kunde ha blivit lurad och borde ha gjort en nedskrivning eller reservering.[49] Genom att ta upp fordran till det nominella beloppet hade han lämnat en oriktig uppgift. Enbart detta faktum leder dock inte nödvändigtvis till att straffansvar är för handen.

[47] Jfr Asp, SvJT 1999, s. 45–46.
[48] Se avs. 3.3.
[49] Det utreddes överhuvudtaget aldrig i målet om tegelbruket verkligen existerade.

Högsta domstolen hänvisade ifråga om straffansvaret till förarbeten till 1942 års reform. Av dessa framgick att ansvar som regel skulle vara uteslutet när den oriktiga uppgiften var föranledd av ett bristfälligt omdöme om värdet. Rätten anförde att det fanns ett antal ursäktande omständigheter, bl.a. att skrothandlaren hade svårt att ta till sig att han kunde ha blivit lurad, att fordran skrevs ner till noll kronor följande räkenskapsår samt att den felaktiga värderingen inte var till förfång för utomstående intressenter. Åtalet ogillades därför av HD.

Norrköpings tingsrätt avkunnade under år 2006 en dom mot en företagare som bl.a. var åtalad för bokföringsbrott.[50] En åtalspunkt inbegrep frågan om pågående arbeten hade värderats felaktigt i det aktuella företaget. Revisorn hade tre år i rad kritiserat värderingen av pågående arbeten i företaget. För det sista av de tre åren hade värderingen enligt revisorn inte skett i överensstämmelse med god redovisningssed och han avstyrkte därför fastställande av resultat- och balansräkning. Företagaren hade hänvisat till att företagets affärsidé byggde på stora kostnader inledningsvis i kombination med obefintliga intäkter, för att sedermera generera stora sådana. Grundregeln för värdering av pågående arbeten i 4 kap. 10 § ÅRL anger att sådana arbeten får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med god redovisningssed samt kravet på en rättvisande bild. Utgångspunkten för denna regel har varit att pågående, men ej färdigställda arbeten, skall redovisas i balansräkningen.[51] God redovisningssed har emellertid gått i den riktningen att pågående arbeten redovisas genom *successiv vinstavräkning*.[52] Enligt revisorn var underlaget dock för litet för att tillämpa denna redovisningsmetod. Pålägg för upparbetad vinst skulle dock kunna göras vid tillämpning av den traditionella värderingsmetoden, men endast vid en hög grad av säkerhet.[53] Rätten fann emellertid att den tilltalade inte förmått eller ens viljat lägga fram tillräckligt underlag för en riktig värdering av pågående arbeten.

Bolaget hade även upptagit posten "Uppskjutna skattefordringar" i balansräkningen. Tingsrätten anmärkte att en sådan post endast fick upptas om

[50] Målnr B 117-05. Åtalet gällde även grovt bedrägeri och grov oredlighet mot borgenärer.

[51] Jfr 17 kap. 23–32 §§ IL och t.ex. Norberg, Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, s. 217–225.

[52] För beskrivning av successiv vinstavräkning, se Qwerin, SvSkT 1996, s. 886–887, samt Westermark, SvSkT 1997, s. 502–503. För äldre förhållanden, se Thorell, SvSkT 1984, s. 1195–1219.

[53] Westermark, SvSkT 1997, s. 505.

det med viss säkerhet kunde påräknas att förlust vänds till vinst.[54] Det var uppenbart för rätten att dessa avdragsmöjligheter aldrig skulle kunna utnyttjas och att företagsledaren måste ha insett detta på ett tidigt stadium. De felaktigt redovisade pågående arbetena och uppskjutna skattefordringarna medförde att företagsledaren hade begått ett bokföringsbrott, vilket inte var att bedöma som ringa. Någon diskussion kring huruvida huvudsaksrekvisitet var uppfyllt fördes inte.

I domen saknas uttryckliga hänvisningar till redovisningsrekommendationer. Tingsrätten har dock bedömt att den tilltalade avvikit från god redovisningssed. Övervärderingar av pågående arbeten var tillåtna, så länge de var i överensstämmelse med denna sed. Även i fråga om uppskjutna skattefordringar gäller att rätten att ta upp sådana var avhängig innehållet i god redovisningssed. Avgörandet är således ett exempel på när ansvar för bokföringsbrott har utdömts vid avvikelser från god redovisningssed. Värdena av de felaktiga posterna uppgick till ca femton milj. kr, så det är rimligt att hävda att det var frågan om en väsentlig övervärdering, som översteg nivån för straffrihet vid felaktiga värderingar.

3.5.4 Affärshändelser

I underrättsavgöranden har frågan uppkommit om bokföringspliktiga affärshändelser förekommit. Båda de nedan refererade avgörandena exemplifierar den betydelse god redovisningssed kan ha för att bedöma denna fråga.

I målnr B 2927-05 (Sollentuna tingsrätt) hade en företrädare för ett bolag åtalats för bokföringsbrott. Företrädaren hade köpt in ett vilande bolag. Någon verksamhet bedrevs inte innan bolaget sattes i konkurs. Någon bokföring fördes inte under denna tid. Företrädaren hävdade att några affärshändelser inte inträffat under den period han ägde bolaget och att det således inte fanns någonting att bokföra. Bolaget hade emellertid mottagit kravbrev som enligt rätten utgjorde affärshändelser som skulle bokföras. Rätten hänvisade till att god redovisningssed även tvistiga skulder som huvudregel skulle bokföras löpande och avföras först när det stod klart att det inte fanns någon skuld eller att den upphört. Som stöd för detta anförde rätten

[54] Enligt numera gällande allmänna råd skall uppskjutna skattefordringar redovisas "endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas", se BFNAR 2001:1, 7 p. i dess lydelse enligt BFNAR 2006:6.

BFN U 88:11, där det framgick att endast helt grundlösa krav kunde underlåtas att bokföras och att detta förutsatte en objektiv och försiktig bedömning av rättsläge och bevisvärdering. Med stöd av detta uttalande anförde rätten att kravbreven borde ha upptagits i den löpande bokföringen. Vidare borde kravbreven ha bevarats på ett betryggande sätt. Genom dessa brister var huvudsaksrekvisitet uppfyllt och bokföringsbrott förelåg. Det kan uppfattas som drastiskt att rekvisitet var uppfyllt när rörelsen inte ens hade haft något förlopp under den tid som företagaren varit ägare av bolaget. Bristerna i konkursboet översteg dock en halv miljon. Avgörandet är ett tydligt exempel på att avvikelser från ej bindande uttalanden av allmänna domstolar lagts till grund för straffansvar.

Stockholms tingsrätt dömde i målnr B 12122-05 en sjuttiosexårig man till villkorlig dom och dagsböter för bokföringsbrott av oaktsamhet.[55] Mannen drev ett bolag som bildade och tillhandahöll lagerbolag. I samband med att bolagen bildades sattes föreskrivet aktiekapital in i dem och togs sedan ut. Köparna köpte sedan bolagen under förutsättning att de själva måste betala in aktiekapitalet för att fullfölja avtalet. Dessa transaktioner redovisades inte i ägarbolagets bokföring. Mannen uppgav att detta var en allmänt vedertagen metod att bokföra denna sorts verksamhet och att den aldrig hade ifrågasatts av bolagets revisorer. Med hänvisning till detta ansåg tingsrätten att något uppsåtligt brott inte var för handen. Revisorns agerande prövades av Revisorsnämnden, som ansåg att transaktionerna mellan ägarbolaget och dotterbolagen utgjorde reella, bokföringspliktiga affärshändelser.[56] Andelarna i lagerbolagen var att anse som omsättningstillgångar, vilka skulle redovisas som varulager. Genom att inte verka för att bokföringen rättades åsidosatte revisorn sina skyldigheter och tilldelades därför en varning.[57] Revisorsnämnden förde inget resonemang kring vad som verkligen utgjorde god redovisningssed för denna sorts transaktioner, utan såg det som till synes självklart att de skulle bokföras enligt allmänna principer. För tingsrätten framstod det som en förmildrande omständighet att förfarandesättet för den tilltalade framstod som utbrett i branschen. Rätten drog dock inte slutsatsen att förfarandet utgjorde, eller var förenligt med god redovisningssed. Det är tydligt att den metod som praktiserades som allmänt vedertagen inte tog överhan-

[55] Avgjort 2006-10-24.
[56] Dnr 2002-292, 2003-09-11.
[57] Avgörandet kombinerades med avgörandet i ett annat mål.

den gentemot bokföringslagens bestämmelser. För Revisorsnämnden synes det faktum att förfarandet att inte bokföra transaktionerna var vida utbrett inte ha haft någon betydelse.

3.5.5 Gemensam verifikation

I rättsfallet NJA 2005 s. 252 kom frågan närmast att ställas på sin spets huruvida avvikelser från icke bindande redovisningsrekommendationer kan medföra straffansvar för bokföringsbrott. Detta motiverar att fallet redovisas tämligen utförligt. Målet gällde en taxichaufför, som misstänktes ha undanhållit inkomster genom manipulationer med kvitton som skrivits ut av taxametern. Varje körpass avslutades med att en körpassrapport skrevs ut. I denna redovisades samtliga köruppdrag under passet i löpnummerordning.[58] Rapporterna var avsedda att utgöra underlag för verifikationer. Taxichaufförен hade klippt av samtliga rapporter, så att totalt intjänat belopp och körd sträcka under passet framgick, men inte beloppen från de enskilda uppdragen. Rapporterna användes som underlag för gemensamma verifikationer. I målet var frågan således om chaufförен var berättigad till att använda gemensam verifikation enligt bokföringslagens bestämmelser.

Högsta domstolen hade infordrat ett yttrande från Bokföringsnämnden i frågan om det var förenligt med BFL att redovisa körningar som betalats med kort månadsvis genom avräkning från beställningscentralen eller per dag genom den ofullständiga körrapporten.[59] Nämnden konstaterade att bokföringslagen medger gemensam verifikation för "liknande händelser" eller för det fall att varor eller tjänster säljs kontant och redovisas dagligen.[60] I de senare fallen får kassarapport eller liknande användas som grund för verifikationen. En verifikation skall normalt sett innehålla uppgifter om när den sammanställts, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör.[61] Dessa uppgifter får dock utelämnas om det är problem med att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed.

BFN R 2 har titeln "Gemensam verifikation" och bygger på den numera upphävda GBFL. Trots att den inte hade uppdaterats bedömde dock BFN

[58] Regler om körpassrapportens utformning fanns i Vägverkets föreskrifter (VVFS 1999: 177).
[59] Dnr 54/04.
[60] 5 kap. 6 § BFL.
[61] 5 kap. 7 § BFL.

att den fortfarande utgjorde god redovisningssed. Nämnden konstaterade att gemensam verifikation kan användas för många små, ofta återkommande affärshändelser, t.ex. leveranser inom dagligvaruhandeln. I dessa fall kan en faktura innehålla upp till två veckors försäljning. Gemensam verifikation kan även användas vid kontant försäljning. Kundkretsen skall i dessa fall i huvudsak vara anonym och det skall röra sig om mindre belopp. En verifikation skall i dessa fall bestå av kontrollremsa och tömningskvitto från kassaapparat, kassarapport och tömningskvitto från kassaregister eller enbart kassarapport.

Relevant i målet var även Bokföringsnämndens uttalande om försäljning mot kontokort (BFN U 89:11). Uttalandet var enligt nämnden fortfarande i kraft och gav uttryck för god redovisningssed, även om det p.g.a. utvecklingen inom betalningsområdet fanns behov av att uppdatera det.[62] Enligt uttalandet kan betalning med kontokort inte jämställas med kontantbetalning, utan medför snarare att det säljande företaget får en fordran på kontokortsföretaget. Om säljaren får betalt inom tre dagar behöver inte fordran bokas upp särskilt, utan det räcker med att bokföra inbetalningen. Varje köpnota utgör en enskild verifikation, men kan bokföras sammantagna i en post per dag.

Bokföringsnämnden hänvisade vidare till ett brevsvar som nämnden lämnat till RSV rörande verifikation i taxirörelse. Nämnden ansåg i denna skrivelse att taxiverksamhet har sådan karaktär att gemensam verifikation normalt kan användas. Om bokföringen grundas på gemensam verifikation skall utskrifter från taxametern användas vid upprättandet av verifikationer. I ett företag med en eller ett fåtal taxametrar skall verifikationerna bestå av kontrollremsor och tömningskvitton.

Den slutsats nämnden når framtill är att en gemensam verifikation i taxirörelse måste innehålla information om samtliga körningar. Det är visserligen tillåtet att redovisa en dagskassa av kontantförsäljningar utan uppgifter om de enskilda transaktionerna, men kontokortsförsäljningen kan inte jämföras med kontanter. Inte heller det särskilda undantaget för verifikationer som avser "liknande händelser" var tillämpligt på taxirörelse.

Den föredragande revisionssekreteraren hänvisade till Bokföringsnämndens yttrande avseende redovisning av kontokortsförsäljning. Baserat på nämndens uppfattning att taxiförarens redovisning inte var förenlig med bokföringslagens krav ansåg revisionssekreteraren att föraren skulle dömas

[62] Uttalandet är i skrivande stund fortfarande tillämpligt i sin ursprungliga version.

för bokföringsbrott. Avsaknaden av information kring de enskilda transaktionerna medförde att rörelsens förlopp i huvudsak inte gick att bedöma.

Högsta domstolen kom, utan att hänvisa till Bokföringsnämndens yttrande, till slutsatsen att verifikationerna i taxichaufförens rörelse inte uppfyllde bokföringslagens krav. Genom att riva bort informationen om de enskilda körpassen hade chauffören brutit mot sin skyldighet att bevara räkenskapsinformation. HD menade dock att dessa brister inte var så stora att det inte var möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp med ledning av bokföringen. De gemensamma verifikationerna gav bl.a. möjlighet att bedöma om de affärshändelser som låg bakom transaktionen verkligen inträffat, att affärshändelserna införts i grundbokföringen samt om de betalats kontant eller med kort. Den tilltalade frikändes således från åtalet för bokföringsbrott.[63] Slutsatsen av prejudikatavgörandet måste således bli att utrymmet att avvika även från formella redovisningsregler inte är obetydligt utan att ett bokföringsbrott är för handen. Uppenbarligen kan avvikelser båda från bokföringslagen och från redovisningsrekommendationer göras så länge huvudsakskriteriet inte är uppfyllt.

I ett äldre notismål, NJA 1990 B 10, fann Högsta domstolen att det inte stred mot dåvarande lagstiftning att använda sig av gemensam verifikation i en blomsterrörelse med begränsad kontantförsäljning. De handlingar i vilka blomsterhandlaren hade antecknat all kontantförsäljning hade dock inte införlivats i bokföringen som verifikationer. Detta innebar ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten, men bristen var ändå inte så omfattande att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kunde bedömas med ledning av bokföringen.

Svea hovrätts avgörande i målnr B 4557-02 gällde en företagare som bedrev saneringS- och rivningsarbeten genom ett kommanditbolag.[64] Företagaren åtalades efter det att bolaget försatts i konkurs bl.a. för bokföringsbrott som bestått i att samtliga intäkter för ett visst räkenskapsår inte hade bokförts. Den tilltalade hade i detta avseende invänt att han hade redovisat intäkterna enligt kontantprincipen. De vid årets utgång obetalda fakturorna hade dock inte upptagits i bokföringen. Vidare hade kommanditbolaget under räkenskapsåret ökat omsättningen i den omfattningen att det inte längre var berättigat att tillämpa kontantprincipen. Det är av intresse att

[63] Ett liknande fall är NJA 2005 38. En skattebrottsrättslig bedömning av dessa situationer gjordes i hovrättsavgörandet RH 2005:26, se avs. 4.5.
[64] Avgjort 2002-11-22.

notera att hovrätten ifråga om innebörden av god redovisningssed endast hänvisar till tingsrättens vittnesförhör med en skatterevisor. Möjligheten att tillämpa kontantprincipen fanns emellertid enligt då gällande bokföringslag endast för enskilda näringsidkare med omsättning som understeg tjugo gånger prisbasbeloppet.[65] Någon möjlighet att tillämpa kontantprincipen i ett kommanditbolag fanns således inte under år 1999. Hovrätten hänvisade i detta avseende inte alls till bokföringslagen utan konstaterade enbart att åklagarens gärningspåstående rörande oredovisade intäkter var styrkt.[66] Eftersom hovrätten inte redovisat något lagstöd synes det som om domstolen uppfattat rättsläget som att avvikelser från ej kodifierad redovisningssed kunde medföra ansvar för bokföringsbrott. Att obetalda fakturor vid årets slut vid tillämpning av kontantprincipen skulle bokföras framgick inte av då gällande lagstiftning, utan torde ha följt av praxis. Har då dessa brister medfört att huvudsakskriteriet var uppfyllt? Detta går inte klart att utläsa ur domen då det även fanns andra brister i bokföringen. Delar av huvudboken för år 1999 saknades, vilket även detta enligt hovrätten uppfyllde åklagarens gärningsbeskrivning i denna del. Sammantagna medförde bristerna i bokföringen att den tilltalade kunde dömas både för bokföringsbrott och för försvårande av skattekontroll.

I ett annat avgörande, B 673-05, fällde Svea hovrätt en restaurangägare för bokföringsbrott, bl.a. för bristande redovisning av kassakontot och verifikationer.[67] Kontrollremsor och betalkortsnotor hade inte sparats. Rätten redogjorde för de förutsättningar som gällde för att gemensamma verifikationer skulle få användas och hur dessa skulle vara utformade.[68] Restaurangägaren hade varje dag upprättat en kassarapport som enligt dennes mening kunde fylla rollen av gemensam verifikation. Domstolen konstaterade med hänvisning till Bokföringsnämndens rekommendationer att en gemensam verifikation i ett företag av den storleksordning som den aktuella restaurangen tillhörde skulle bestå av kontrollremsor och tömningskvitton från kassaapparater. Eftersom detta material inte bevarats hade restaurangägaren åsidosatt sin bokföringsskyldighet. Sammantaget med andra brister som fun-

[65] 1 § 4 st. GBFL. Jfr Höglund, Handelsbolag, s. 36.

[66] Tingsrätten hade tidigare med hänvisning till samma vittne friat den tilltalade från ansvar för bokföringsbrott begånget under år 1998, just eftersom omsättningen var så låg att det skulle vara tillåtet att använda kontantmetoden i ett kommanditbolag.

[67] Avgjort 2006-04-27.

[68] 5 och 22 §§ GBFL, 5 kap. 6–8 §§, samt 7 kap. 2 § BFL.

nits i bokföringen ledde detta till att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kunde bedömas med ledning av bokföringen.

Vilken betydelse har då avvikelsen från rekommendationen haft för utgången i målet? Av 1976 års bokföringslag framgick att en gemensam verifikation fick utgöras av kontrollremsa från kassaapparat, kassarapport eller annan handling som angav summan av erhållna betalningar.[69] I nu gällande bokföringslag stadgas att den gemensam verifikation får utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar.[70] Dessa formuleringar ger vid handen att det skulle kunna vara tillåtet, att såsom restaurangägaren gjort, endast spara kassarapporterna. Förarbetena ger ingen direkt ledning i detta fall.[71] Asp kommer i sin analys, gjord flera år före att detta mål avgjordes, fram till slutsatsen att användandet av kassarapport som gemensam verifikation trots att den inte uppfyller kraven i god redovisningssed regelmässigt inte är straffbart.[72] Även om endast kassarapporter utvisar dagskassan borde huvudsakskriteriet inte vara uppfyllt. Att det även fanns andra brister i bokföringen kan dock medföra att Asps slutsats inte var applicerbar på detta mål.

Enligt 5 kap. 7 § BFL kan uppgifter som normalt sett skall framgå av en verifikation utelämnas om det är förenat med svårigheter att låta uppgifterna ingå i verifikationen och om utelämnandet är förenligt med god redovisningssed. Lagrummet syftar särskilt på verifikationer baserade på uppgifter från kassaregister, kassarapport eller annan handling som endast innehåller summan av kontanta försäljningar.[73] Här finns det en klar hänvisning till ej kodifierad redovisningssed, men hänvisningen avser inte frågan om huruvida det är acceptabelt att använda en kassarapport istället för utskrifter från kassaapparaten.[74]

Hovrätten över Skåne och Blekinge frikände i B 2956-07 en företagare som åtalats för grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll.[75] Målet gällde en företagare som genom bolag bedrev säsongsförsäljning av skidor i ett flyttbart tält. Företagaren hade vid varje dags slut sparat ett

[69] 5 § 3 st. GBFL.
[70] 5 kap. 6 § 3 st. BFL.
[71] Se prop. 1998/99:130, s. 252–253 samt 399.
[72] Asp, SvJT 1999, s. 41.
[73] Prop. 1998/99:130, s. 400.
[74] Ett med B 673-05 likartat mål är Malmö tingsrätts dom i mål nr B 8829-05.
[75] Avgjort 2009-03-04. Målet rörde även andra åtalspunkter, vilka inte kommer att behandlas i detta sammanhang.

Z-utslag. Detta utvisade summan av dagens försäljning, hur många inslag som gjorts, hur dessa fördelade sig på kontokort och kontantförsäljning samt genomsnittlig storlek på dagens försäljning. När utslaget skrivits ut tömdes minnet i kassaapparaten. Kassakontrollremsor sparades inte. Av vittnesmål med bolagets revisor och redovisningskonsult framgick att dessa uppfattade att Bokföringsnämndens rekommendationer, vilka innebar att Z-utslaget endast kunde användas som gemensam verifikation vid kontantbetalningar, i praktiken var obsoleta och att mindre företag oftast även behandlade kortbetalningar på samma sätt. Hovrätten saknade skäl att ifrågasätta vittnenas bedömning. Samtidigt ansåg rätten att rättsläget enligt BFL och Bokföringsnämndens rekommendationer var klart, dvs. att kortbetalningar skulle dokumenteras separat. Oavsett detta hade huvudsakskriteriet inte blivit uppfyllt. Rätten hänvisade i detta avseende till NJA 2005 s. 252.

Det är tydligt att en bokföring av kortförsäljningar i gemensamma verifikationer, som avviker från ej bindande rekommendationer, ändå är tillåtna så länge huvudsakskriteriet inte är uppfyllt. Om de grundläggande förutsättningarna för gemensam verifikation inte är för handen, dvs. att både kontrollremsor och tömningskvitton har sparats, har dock ett bokföringsbrott blivit begånget.

Som en reaktion på Högsta domstolens dom i NJA 2005 s. 252 har Utredningen om enklare redovisning föreslagit rättsläget skulle återställas till det som gällde före nämnda dom.[76] Detta är tänkt att ske genom att kravet på att det skall vara förenat med svårigheter att upprätta en enskild verifikation tas bort. Utredningen anser dock att möjligheterna att använda gemensam verifikation i sista hand skall styras av Bokföringsnämndens allmänna råd. Straffansvaret för felaktig användning av gemensamma verifikationer torde i dessa fall bli avhängigt innehållet i de allmänna råden.

3.5.6 Revisorns ansvar för bokföringsbrott

Den som ställs till ansvar som gärningsman för bokföringsbrott är oftast verksam som företagare eller företagsledare i det företag som omfattats av bokföringsskyldigheten. Men exempelvis en revisor skulle kunna aktualiseras som medgärningsman till bokföringsbrottet. Det finns dock få sådana fall i rättspraxis.

[76] SOU 2008:67, s. 163.

I avgörandet NJA 1988 s. 383 dömdes en revisor för medhjälp till bokföringsbrott efter att ha genom oaktsamhet medverkat till att felaktiga ingående balanser kom att användas under det år då bokföringsbrottet begicks. Revisorns klandervärda oaktsamhet hade således skett innan det att bokföringsbrottet hade fullbordats.

I NJA 2009 s. 3 fann Högsta domstolen att en revisor inte kunde dömas till ansvar för medhjälp för bokföringsbrott genom att av oaktsamhet inte anmärka på brister i bokföringen och felaktigt intyga att årsredovisningen inte innehöll väsentliga fel och att den upprättats i enlighet med ÅRL. HD ansåg att bokföringsbrottet (huvudbrottet) redan var fullbordat och avslutat när revisorn lämnade sin revisionsberättelse. De brister som fanns i revisionsberättelsen var därför inte att bedöma som medhjälp till bokföringsbrott.[77]

Det senare avgörandet ger vid handen att revisorer sällan torde kunna ställas till ansvars för medgärningsmannaskap. Revisorn kommer regelmässigt in i processen kring upprättande av årsredovisning när bokföringen för ett visst räkenskapsår redan är avslutad. Det förstnämnda fallet visar dock att revisionen för ett visst år kan visa sig innebära medhjälp till ett brott begånget senare år.

3.5.7 Sammanfattande analys

Avgörande för om ett bokföringsbrott har blivit begånget är om huvudsakskriteriet är uppfyllt, dvs. att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas. Rättsfallsgenomgången visar att betydande avvikelser från bokföringslagens krav kan göras utan att ett bokföringsbrott har begåtts. Det är i första hand NJA 1986 s. 779 och NJA 2005 s. 252 som talar för en sådan ståndpunkt.[78] En slutsats av detta skulle kunna bli att avvikelser från god redovisningssed, vilka rimligen måste ses som mildare "förseelser" än brott mot stadgad lag, aldrig skulle kunna utgöra bokföringsbrott. Det kan dock vara förhastat att dra en sådan slutsats. I underrättsdomar har tingsrätterna inte dragit sig för att döma till ansvar för bokföringsbrott, till synes p.g.a. avvikelser från ej lagstadgade redovisningsrekommendationer. Även om dessa domar saknar prejudikatintresse går det inte bortse från att de inte behandlar samma frågor i sak som i ovan nämnda

[77] Justitierådet Lindskog var skiljaktig och ansåg att huvudbrottet ännu inte var avslutat.
[78] Även NJA 1996 s. 384 talar, ifråga om de friande åtalspunkterna, för detta.

referatmål. Det kan vara på sin plats att erinra att effektrekvisitet inte syftar på ett visst ekonomiskt utfall, utan på redovisningens kvalitet. Eftersom de nämnda prejudikaten i första hand behandlar formella krav på bokföringen är det inte otänkbart att även överinstanserna skulle komma att följa tingsrätternas avgöranden om domarna hade överklagats.

En reflektion som kan göras är att domstolarna synes fästa stor tilltro till vad som framkommer om innehållet i god redovisningssed i samband med förhandlingarna. Hovrätten synes i målnr B 2956-07 ha accepterat vittnesuppgifter om att BFN:s rekommendationer rörande kortbetalning var obsoleta. Stockholms tingsrätt drog i målnr B 12122 slutsatsen att en viss redovisningsmetod var allmänt vedertagen efter att ha hört den tilltalade. Domstolarna verkar dock vara ovilliga att låta tillämpad redovisningspraxis i företagen få företräde framför ett i övrigt klart rättsläge.[79]

3.6 Urvalsprocessen bakom lagförande för bokföringsbrott

Det har framgått av rättsfallsgenomgången ovan att det är synnerligen ovanligt med prejudikat i vilka tillämpning av redovisningsnormer har spelat en självständig roll. Detta faktum kan inte enbart tolkas som att redovisningsnormer principiellt inte har någon betydelse för bokföringsbrottet. Innehållet i rättspraxis är givetvis avhängigt av vilka mål som prövas i Högsta domstolen och i hovrätterna. Dessa mål behöver givetvis inte i sig ge en representativ bild av de brott som verkligen har förövats i landet. Den urvalsprocess som sker ifråga om vilka brott som lagförs brukar i kriminologisk doktrin benämnas som *selektion.*[80] En grundläggande selektion görs givetvis av lagstiftaren i utpekandet av vilka handlingar som är straffbelagda. Av stor praktisk betydelse är dock vilka brott som anmäls till polis och åklagare. Ifråga om brott som riktas mot enskilda medborgare och företag är anmälningsfrekvensen givetvis beroende av medborgarnas bedömningar av huruvida de har blivit utsatta för brott.[81] Bokföringsbrott och skattebrott anmäls dock i regel av olika kontrollorgan och anmälningsfrekvensen för brottstyperna är givetvis beroende av dessa myndigheters verksamheter. Bokföringsbrotten kan både

[79] Se B 2956-07.
[80] Korsell, Bokföringsbrott, s. 6–7.
[81] Korsell, Bokföringsbrott, s. 8.

vara svåra att upptäcka och att utreda.[82] De betecknas som s.k. *dold brottslighet*, i vilka brottsoffren är tämligen diffusa.[83]

De anmälningar om bokföringsbrott som görs kommer nästan alltid från konkursförvaltare eller Skatteverket.[84] Konkursförvaltare utmärks av att de har förhållandevis små resurser, men god insyn i de konkursbon som de förvaltar. De upptäcker i första hand bokföringsbrott begångna av småföretagare som sedermera försatts i konkurs. Det är oftast frågan om företagare som av olika anledningar kommit efter med eller upphört att sköta bokföringen när företagen börjat gå dåligt.[85] Nästan inga bokföringsbrott anmäls i samband med konkurser i större företag.[86] Om bokföringsbrott förekommer i dessa bolag är de svårare att upptäcka än i små företag.[87] Konkursförvaltare undviker ofta att anmäla brott i mer komplicerade fall eftersom åklagarna oftast inte går vidare med dessa. Det kan vara fråga om större företag med tillgång till experthjälp.[88]

Skatteverket har betydligt större resurser och verkets utredningar är mer gedigna än konkursförvaltarnas. Skattekontrollen är tänkt att vara inriktad på alla sorters företag, inte enbart sådana som gått i konkurs. Den är inriktad på skriftligt material, vilket medför att det i första hand är brister i bokföringen som upptäcks.[89] Även Skatteverket anmäler främst småföretagare för bokföringsbrott.[90]

En majoritet av de anmälningar som görs leder inte till åtal. Även hos åklagarmyndigheten finns det en selektion som mestadels leder till att enklare brott är föremål för åtal. En delförklaring till detta bristande kompetens och resurser hos polismyndigheten.[91] Även åklagarna bidrar till selektionen

[82] Korsell, Bokföringsbrott, s. 9.
[83] BRÅ rapport 2002:1, s. 11.
[84] Korsell, Bokföringsbrott, s. 129, anger att 69 % av alla bokföringsbrott under en viss undersökningsperiod gjordes av konkursförvaltare och 23 % av skattemyndigheten.
[85] Korsell, Bokföringsbrott, s. 85–86, 117 samt 160–161.
[86] Jfr Korsell, Bokföringsbrott, s. 165.
[87] Korsell, Bokföringsbrott, s. 86.
[88] Korsell, Bokföringsbrott, s. 119, som exemplifierar med en konkursförvaltare som upptäckt ett fall där en fastighet borde ha skrivits ned med c:a 100 milj. kr. Förvaltaren underlät dock att göra en polisanmälan eftersom han inte trodde att något åtal skulle komma att väckas i fallet.
[89] Korsell, Bokföringsbrott, s. 95.
[90] Korsell, Bokföringsbrott, s. 100.
[91] Korsell, Bokföringsbrott, s. 107–108.

genom att koncentrera sig på brott som är enkla att utreda.[92] Delar av resurserna läggs dock på allvarliga och ofta mycket uppmärksammade ekobrott.

Det har redan konstaterats att huvuddelen av den rättspraxis som föreligger rörande bokföringsbrott gäller avvikelser från formella regler, t.ex. avsaknad av löpande bokföring eller bristande underlag för verifikationer.[93] Detta är inte särskilt förvånande, med hänsyn till att kontrollmyndigheternas selektion medför att i första hand enkla brott når domstolarna. Denna selektion medför att det inte kan fastslås att de mål som når överinstanserna är representativa för alla bokföringsbrott som begås i landet. Förmodligen bortselekteras mål som rör värderingar av tillgångar, exempelvis i större företag.[94] Det faktum att småföretagare oftare drabbades av sanktioner än större företag var en bakgrund till reformeringen av skattebrottslagstiftningen och införandet av skattetillägg i början av sjuttiotalet.[95]

Att bokföringsbrott som gäller värderingar troligen inte anmäls i någon större utsträckning besvara givetvis inte frågan i vilken utsträckning avvikelser från ej kodifierad god redovisningssed verkligen utgör bokföringsbrott. Den ovan beskrivna selekteringen kan dock ge en förklaring till varför så få åtal som rör avvikelser från god redovisningssed når överrätterna.

Det s.k. Prosolviafallet visar på svårigheterna för åklagare att styrka bokföringsbrott i mer komplicerade redovisningsfrågor.[96] Målet gällde en IT-koncern, vars ledande befattningshavare anklagades för att undertecknat moderbolagets årsredovisning trots att de varit medvetna om att koncernens omsättning till stor del baserades på fakturor hänförliga till försäljning av IT-produkter som inte hade levererats under räkenskapsåret. Samtliga åtalade frikändes och den omfångsrika domen, inalles på 877 sidor, ger goda exempel på svårigheterna för åklagare att under mer komplicerade förhållanden bevisa att ett bokföringsbrott har begåtts. I skrivande stund pågår fortfarande en gigantisk civilrättslig process mellan konkursboet efter Prosolvia och företagets revisionsbyrå och revisor.

[92] Korsell, Bokföringsbrott, s. 118.

[93] Se avs. 3.6.

[94] Korsell, Bokföringsbrott, s. 171.

[95] Se Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 15–16, Nowak, Oskyldighetspresumtionen, s. 358–359, Simon Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 81. Jfr även Mathiesen, Rätten i samhället, s. 123.

[96] Göteborgs tingsrätt, B1799-00.

Bortsett från den friande domen i Prosolviafallet är det svårt att hitta exempel på fall där företagsledning anklagats för storskalig manipulering av redovisningen, på så sätt som internationellt skett i t.ex. Enron- och WorldComaffärerna. Att sådana brott ej uppdagats i landet är givetvis dock ingen garanti för att de inte förekommer. Det har i doktrinen framhållits att det i Sverige ännu inte har gjorts någon genomgripande undersökning angående förekomsten av s.k. *manschettbrottslighet (white collar crimes)*.[97] Detta begrepp myntades av Sutherland år 1939 i en bred undersökning av brottsligheten i de största amerikanska koncernerna. Brott mot redovisningsregler upptar endast en mindre del av denna undersökning, men Sutherland hittar ändå flera exempel på felaktiga aktiveringar, avskrivningar av goodwill och uppskrivningar av tillgångar.[98] Den svenske lagstiftaren och de rättsvårdande myndigheterna har fokuserat på begreppet *ekobrott*, vilket till sin definition är bredare än manschettbrottsligheten och till konstruktionen är avpassat för den svenska straffrättsliga traditionen.[99] De gärningsmän som döms för olika sorters ekobrott i Sverige är snarare "overallbrottslingar" än "manschettbrottslingar".[100]

3.7 Bokföringsskyldighet enligt annan lagstiftning

3.7.1 Inledning

Utöver BFL och ÅRL och dess systerlagar finns det även andra lagar som uppställer särskilda krav på bokföring och årsredovisning. I detta avsnitt kommer de viktigaste av dessa krav att beskrivas. Det är frågan om tryggande av pensionsutfästelser, stiftelser, särskilda krav på företag inom energibranscherna samt på järnvägsföretag. I följande avsnitt beskrivs dessa redovisningsmässiga särkrav och de sanktioner som kan inträda vid avvikelser från dem.

[97] Korsell, SvJT 2000, s. 953–954.
[98] Sutherland, White collar crimes, s. 163–164, 169 samt 214–217.
[99] Se Hetzler, Vita lögner och blå dunster, s. 159–161, Korsell, SvJT 2000, s. 934–938. Jfr även Nöteberg, JT 2002/03, s. 982–990, Nöteberg, JT 2003/04, s. 711–712 samt Holmquist, JT 2003/04, s. 241–253.
[100] Se Korsell, SvJT 2000, s. 954, för referenser.

3.7.2 Tryggande av pensionsutfästelse

Genom en särskild lag finns det en möjlighet för en arbetsgivare att trygga avsättningar till personalens pensioner.[101] Pensioner kan tryggas genom redovisning av särskild pensionsskuld eller avsättning av medel till pensionsstiftelse. För att säkerställa detta ställs vissa krav på redovisningen i dessa företag. I lagen preciseras vad en arbetsgivare skall redovisa under posten "avsatt till pensioner".[102] Denna post får inte minskas i vidare mån än att den har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet.[103] Om en arbetsgivare uppsåtligen eller av grov oaktsamhet minskar posten kan han eller hon dömas till böter.[104] Det synes inte finnas några prejudicerande avgöranden rörande straffansvar enligt detta lagrum.

Särskild normgivning rörande redovisning av pensionsskulder och pensionskostnader tillämpliga på aktiebolags årsredovisningar har lämnats i RR 4.[105] Denna rekommendation innehåller dock inga preciseringar rörande de avsättningar som behandlas i tryggandelagen, annat än att storleken på dessa avsättningar bör anges i notform.

Tryggandelagens koppling till den särskilda löneskatten på pensionskostnader medför att de speciella redovisningsreglerna i lagen mycket väl kan komma att prövas rättsligt i andra sammanhang.[106] Som exempel på några rättsfall i vilka redovisningsreglernas koppling till löneskatten har prövats kan nämnas RÅ 2004 ref. 133, RÅ 2006 ref. 83 samt RÅ 2004 not 136. Felaktig redovisning av löneskatten kan givetvis leda till påförande av skattetillägg, jfr RÅ 2003 ref. 22.

Löneskatten beräknas på ett underlag som motsvarar skillnaden mellan å ena sidan avgifter för pensionsförsäkringar, avsättningar för pensionsstiftelser, ökning av *Avsatt till pensioner* enligt tryggandelagen samt andra, liknande poster och å andra sidan minskning av *Avsatt till pensioner* och liknande.[107] Detta innebär att en felaktig minskning av det avsatta beloppet inte endast kan medföra straffansvar enligt tryggandelagen utan även skulle

[101] Lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m.
[102] 5–6 §§ lag om tryggande av pensionsutfästelser m.m.
[103] 7 § lag om tryggande av pensionsutfästelser m.m.
[104] 8 § lag om tryggande av pensionsutfästelser m.m.
[105] Reviderad i oktober 2006.
[106] Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader.
[107] 2 § lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader.

kunna utgöra en oriktig uppgift som kan medföra påförande av skattetillägg. De ovan nämnda avgörandena ger dock vid handen att det i första hand är ökade avsättningar som aktualiseras i skattetvister.

3.7.3 Stiftelselagen

I stiftelselagen (1994:1220) finns bokföringsregler för stiftelser som *inte* är bokföringsskyldiga enligt BFL.[108] Dessa regler gäller för stiftelser vars tillgångar inte överstiger en och en halv miljon kronor *eller* bedriver näringsverksamhet.[109] De basala redovisningsregler som finns i stiftelselagen medför en skyldighet att upprätta verifikationer över in- och utbetalningar. Således tillämpas ett slags kontantprincip.[110] Sammanställningen behöver endast innehålla en summering av in- och utbetalningarna.[111] Vidare skall tillgångar, skulder, inkomster och utgifter redovisas i en sammanställning vid räkenskapsårets slut. Utfärdade eller mottagna, men ej betalade fakturor behöver inte tas upp.[112] Det föreligger skyldighet att bevara materialet i minst tio år efter räkenskapsårets utgång.[113] Sammanställningen skall granskas av stiftelsens revisorer i enlighet med god revisorssed.[114] Sammanställningen skall överlämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.[115] En nyhet fr.o.m. år 2010 är att tillsynsmyndigheten kan begära in en kopia av sammanställningen.[116]

[108] 3 kap. 2 § stiftelselagen.

[109] 2 kap. 3 § 1 st., 2 kap. 3 § 3 st. 1 p. BFL. Vidare är vissa former av stiftelser alltid bokföringsskyldiga, oavsett tillgångar eller verksamhet, se 2 kap. 3 § 3 st. 2–7 p. BFL. Detta gränsvärde gäller fr.o.m. 2010 och var tidigare 10 pbb. Det höjda gränsvärdet innebär att ca 4 600 stiftelser inte längre omfattas av bokföringsskyldigheten. För en genomgång av samtliga förändringar som skett i regleringen av stiftelser fr.o.m. 2010, se Nilsson, Stiftelser – nya regler om registrering och tillsyn.

[110] Isoz, Stiftelselagen, tolkar termen verifikation som liktydig med motsvarande term i BFL.

[111] Prop. 1993/94:9, s. 146.

[112] Prop. 1993/94:9, s. 146.

[113] Någon kompletterande normgivning finns inte för stiftelser som inte är bokföringsskyldiga. I BFN U 95:3 Redovisning i avkastningsstiftelser anges dock att uttalandet kan ge viss vägledning för stiftelser som inte omfattas av det. Engström, Norin och Wallin, Balans 2/96, s. 36, anför att det inte finns något som hindrar en frivillig tillämpning av BFL och BFN U 95:3 i dessa stiftelser.

[114] 4 kap. 9 § stiftelselagen.

[115] 4 kap. 10 § 3 st. stiftelselagen.

[116] 3 kap. 2 § 4 st. stiftelselagen.

Avvikelser från skyldigheten att föra räkenskaper i en ej bokföringsskyldig stiftelse, kan föranleda straffansvar för försvårande av skattekontroll enligt 10 § SkrBrL.[117] Däremot kan ansvar för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB inte komma ifråga, eftersom detta lagrum förutsätter att bokföringsskyldighet enligt BFL har åsidosatts. Räkenskapsskyldigheten enligt stiftelselagen är således en av de olika lagstadgade uppgiftsskyldigheter som kan medföra ansvar för försvårande av skattekontroll, men inte för bokföringsbrott.

Utöver dessa två huvudtyper av stiftelser, de som omfattas av bokföringsskyldighet enligt BFL och de som har en räkenskapsskyldighet enligt stiftelselagen, kan även en tredje typ förekomma. Det är då frågan om stiftelser som inte uppfyller de formella kraven för bokföringsskyldighet, men där stiftelseförordnandet innehåller en föreskrift om bokföringsskyldighet enligt BFL. Ansvar för bokföringsbrott kan inte utdömas enbart med stöd av ett sådant förordnande.[118] I lagrummet förutsätts att det föreligger en bokföringsskyldighet enligt BFL, inte enligt ett förordande.[119] Brottet försvårande av skattekontroll kan vara för handen om de grundläggande reglerna om räkenskapsskyldighet i stiftelselagen inte har uppfyllts.

Som ovan anmärkts saknas i princip kompletterande normgivning för ej bokföringsskyldiga stiftelser. Inte heller synes någon praxis för redovisning i dessa stiftelser föreligga. Rent formellt omfattas inte de räkenskapsskyldiga stiftelserna av kravet på att följa god redovisningssed. Redan på denna grund ter det sig som osannolikt att straffansvar skulle kunna föreligga vid avvikelser från ej kodifierad praxis för denna form av stiftelser. Av förarbeten framgår vidare att ringa fall av försvårande av skattekontroll skall vara fria från straff.[120]

3.7.4 Redovisningsregler inom energi- och trafikområdet

Avregleringen av flera områden inom den offentliga sektorn har medfört framkosten av ny rättslig reglering för dessa områden. I stora drag uppvisar regelverket inom de olika områdena samma karakteristika. De grundläggande spelreglerna i det avreglerade området fastställs av riksdagen, som delegerar ett visst rättsligt utrymme till regeringen. Denna kan med stöd av

[117] Prop. 1993/94:9, s. 145.
[118] Prop. 1993/94:9, s. 145.
[119] 11 kap. 5 § 1 st. BrB.
[120] Prop. 1995/96:170, s. 168.

delegeringen i sin tur lämna över vissa uppgifter till den ansvariga myndigheten. För att säkerställa funktionen inom det avreglerade området innehåller lagstiftningen inom några sådana områden i olika utsträckning redovisningsregler. Så är fallet ifråga om distribution av naturgas, elektricitet, fjärrvärme samt ifråga om järnvägverksamhet.

Regler om naturgashantering ges i naturgaslagen.[121] I 4:e kap. följer särskilda skyldigheter för innehavare av lagrings- eller förgasningsanläggningar för gas. Dessa regler syftar delvis till att särskilja producent- ifrån distributörsledet.[122] Vidare ställs det särskilda krav på redovisning och revision av drift av lager och förgasningsanläggningar. Dessa verksamheter skall särredovisas från övriga verksamhet som bedrivs av det aktuella företaget.[123] Denna särredovisning skall granskas av företagets revisor.[124] Både ifråga om redovisning och om revision i lagrings- eller förgasningsverksamheter bemyndigas regeringen att lämna närmare föreskrifter. Regeringen har mandat att bemyndiga tillsynsmyndigheten (Energimyndigheten) att utfärda föreskrifter om redovisning.

Regeringen har lämnat kompletterande föreskrifter i förordningen om redovisning och revision av överföring och lagring av naturgas för annans räkning.[125] De grundläggande kraven på särredovisningen ställs i redovisningsförordningen. Av den framgår att de berörda företagen skall upprätta en årsrapport, vilken skall bestå av balans- och resultaträkning, noter och förvaltningsberättelse.[126] Denna rapport motsvarar således i princip en särskild årsredovisning för den del av företaget som består av gasverksamhet och offentliggörs på liknande sätt. I redovisningsförordningen lämnas i flera avsnitt hänvisningar till god redovisningssed "som den tillämpas av aktiebolag".[127] Detta kan medföra att de redovisningsprinciper som tillämpas i årsrapporten skiljer sig från de principer som används i företagets officiella årsredovisning.

[121] SFS 2005:403.
[122] 4 kap. 2 § naturgaslagen.
[123] 4 kap. 3 § naturgaslagen.
[124] 4 kap. 4 § naturgaslagen.
[125] SFS 2000:671.
[126] 2 § förordningen om redovisning och revision av överföring och lagring av naturgas för annans räkning. Mer omfattande verksamheter är även skyldiga att upprätta en finansieringsanalys, se 4 §.
[127] 2 § 1 st., 7 § 3 st., 10 § förordningen om redovisning och revision av överföring och lagring av naturgas för annans räkning.

I så fall skall uppgifter om detta lämnas i årsrapporten.[128] I förordningen bemyndigas även Statens energimyndighet att meddela närmare föreskrifter i vissa redovisningsfrågor. Sådana föreskrifter har jämte allmänna råd lämnats i STEMFS 2006:3. I flera avseenden hänvisas i föreskrifterna till de allmänna reglerna i ÅRL.[129] Ifråga om exempelvis redovisning och värdering av anläggningstillgångar samt om redovisning av kostnader lämnas dock detaljerade regler i föreskrifterna. Förvaltningsberättelsen skall ge en "rättvisande översikt" över utvecklingen av respektive naturgasgrens verksamhet, ställning och resultat.[130] I föreskrifterna hänvisas även till "god redovisningssed som den tillämpas i aktiebolagslagen".

Naturgaslagen innehåller sanktioner i form av böter eller fängelse. Dessa omfattar dock inte redovisningsreglerna i nämnda lag. Eftersom särredovisningen av gasanläggningarna inte följer av BFL kan bokföringsbrott inte aktualiseras vid avvikelser från de redovisningsregler som finns i naturgaslagen eller som har utfärdats med stöd av denna. Inte heller kan det vara frågan om försvårande av skattekontroll eftersom särredovisningen inte ligger till grund för beskattningen. Tillsynen av naturgasbranschen utövas av Energimarknadsinspektionen.[131] Endast tiotalet företag omfattats av kravet på särredovisning av naturgasverksamhet.[132] För de fall att årsrapporten eller revisorsintyget inte har sänts in i tid till myndigheten finns möjlighet att påföra förseningsavgifter inom olika frister.[133] Koncessionen för naturgasverksamhet kan återkallas om koncessionshavaren i väsentlig mån inte fullgör sina skyldigheter enligt naturgaslagen eller enligt föreskrifter som har meddelats med stöd av lagen.[134] Det är dock tveksamt om avvikelser från kraven på särredovisning verkligen kan anses nå upp till "väsentlig mån".

Distributionen av el och fjärrvärme är i princip uppbyggd på ett likartat sätt åtskild från produktionsledet. I båda dessa fall är det ellagen (1997:857) som styr verksamheten. Nät- eller fjärrvärmeverksamhet skall redovisas sepa-

[128] 10 § förordningen om redovisning och revision av överföring och lagring av naturgas för annans räkning.
[129] 6, 8 samt 11 §§ STEMFS 2006:3.
[130] 11 §§ STEMFS 2006:3.
[131] 10 kap. naturgaslagen.
[132] Se http://www.energimarknadsinspektionen.se/For-Energiforetag/Naturgas/Inrapporterade-data/, avläst 2009-06-01.
[133] 10 kap. 6 § – 10 kap. 7 § naturgaslagen.
[134] 2 kap. 14 § naturgaslagen.

rat.[135] Kompletterande redovisningsregler har lämnats i förordningsform.[136] Dessa båda förordningar uppvisar stora likheter med den ovan beskrivna förordningen om redovisning och revision vid överföring och lagring av naturgas. I förordningen om redovisning av nätverksamhet hänvisas generellt till god redovisningssed "som den tillämpas av aktiebolag".[137] I enstaka bestämmelser hänvisas istället till det gemenskapsrättsliga begreppet rättvisande bild.[138] Förordningen om redovisning av fjärrvärmeverksamhet hänvisar generellt både till god redovisningssed enligt ÅRL och till begreppet rättvisande bild.

Inom elområdet kompletteras förordningen om nätverksamhet av förhållandevis gamla föreskrifter och allmänna råd utfärdade av NUTEK.[139] I dessa föreskrifter lämnas detaljerade regler om uppställning av balans- och resultaträkning, noter samt förvaltningsberättelse.[140] För fjärrvärmeverksamhet lämnas föreskrifter i STEMFS 2007:4. I denna produkt ges i första hand föreskrifter om redovisning av anläggningstillgångar samt uppgifter i förvaltningsberättelsen om levererad värme och el. Som allmänna råd ges instruktioner om vad noter och förvaltningsberättelse bör innehålla.[141] Även för el och fjärrvärme gäller att ellagens sanktionsmöjligheter inte omfattar de redovisningsregler som utfärdats av regering och myndigheter med stöd av denna lag.[142] Antalet företag som särredovisar el uppgår till ca 240 medan särredovisning av fjärrvärme görs av ca 190 företag. Ellagen innehåller i likhet med naturgaslagen möjlighet att påföra förseningsavgifter om årsrapporter eller revisorsintyg inlämnas för sent.[143]

En liknande uppdelning i nät och produktion finns sedan ett antal år inom järnvägssektorn, där själva järnvägen drivs av Banverket medan tra-

[135] 3 kap. 2 § ellagen.

[136] Förordning (1995:1145) om redovisning av nätverksamhet, förordning (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet.

[137] 2 § 1 st. förordning om redovisning av nätverksamhet.

[138] 6 och 7 §§ förordning om redovisning av nätverksamhet. Jfr avs. 2.2.

[139] NUTFS 1995:1, omtryckt i NUTFS 1998:1.

[140] Energimarknadsinspektionen har vidare utarbetat en handbok för upprättande av årsrapporter, se http://www.energimarknadsinspektionen.se/upload/Handbok_årsrapport_elnät_2006v2.pdf.

[141] Utöver dessa allmänna råd innehåller STEMFS 2007:4 även råd kring hur ett revisorsintyg för årsrapport om fjärrvärme bör utformas. I NUTFS 1998:1 och STEMFS 2006:3 är de enda inslagen av allmänna råd i normprodukterna motsvarande revisorsintyg. Återstoden av innehållet i produkterna är således bindande föreskrifter.

[142] 13 kap. 1 § ellagen.

[143] 12 kap. 7 § – 12 kap. 8 § ellagen.

fiken utförs av SJ eller privata entreprenörer.[144] I 4 kap. järnvägslagen ställs krav på särredovisning av godstransporter eller av järnvägsinfrastruktur.[145] Vidare skall offentligt stöd avseende persontransporter särredovisas. Regeringen eller den myndighet som regeringen bemyndigar får meddela föreskrifter om redovisningsskyldigheten.[146] Sådana föreskrifter har lämnats av dåvarande Järnvägsstyrelsen i JvSFS 2005:4. Av dessa föreskrifter framgår att en *särredovisningsrapport* skall upprättas årligen och numera insändas till Transportstyrelsen. Rapporten skall upprättas i enlighet med principerna i BFL och ÅRL.[147] Den skall vidare upprättas i enlighet med god redovisningssed för aktiebolag. Särredovisningen skall ge en rättvisande bild över den särredovisade verksamhetens resultat och ställning. Järnvägsstyrelsen har även utfärdat ett allmänt råd där det framgår vilka sorters verksamheter som enligt styrelsen bör särredovisas.[148]

I likhet med de ovan beskrivna föreskrifterna inom energiområde faller särredovisningen i järnvägsverksamhet inte in under bokföringsskyldigheten enligt BFL. Därmed kan ansvar för bokföringsbrott inte komma ifråga. Särredovisningen är inte underlag för beskattningen och kan således inte utgöra grund för skattetillägg. Inte heller i järnvägslagen finns några sanktioner vid avvikelser från de redovisningsregler som utfärdats med stöd av den. Ifråga om järnvägsverksamheten synes den enda sanktionsmöjligheterna vara tillståndet för verksamheten dras in av tillsynsmyndigheten.[149]

3.8 Svindleribrott vid koncernredovisning

Som ovan anmärkts har skyldigheten att upprätta koncernredovisning inte omfattats av straffansvaret för bokföringsbrott.[150] Denna skyldighet framgick tidigare av dåvarande ABL, och var inte kopplad till brottsbalkens ansvarsregler. Sedan introduktionen av nuvarande BFL och ÅRL omfattar bokföringsskyldigheten enligt förstnämnda lag årsbokslut och årsredovisning, men inte

[144] Se t.ex. Bexhed, SvSkT 1993, s. 125–126.
[145] 4 kap. 1 § järnvägslagen (2004:519).
[146] 4 kap. 3 § järnvägslagen.
[147] 3 § JvSFS 2005:4.
[148] JvSFS 2005:3.
[149] Tillstånd utfärdat enligt järnvägslagen kan återkallas inte fullgör de skyldigheter som följer av föreskrifter som meddelats med stöd av lagen, se 8 kap. 5 § 2 p. järnvägslagen.
[150] Se avs. 3.2.

koncernredovisning.[151] En bakgrund till denna lösning kan säkerligen sökas i årsredovisningens fiskala betydelse. Men även om koncernredovisningen saknar skatterättslig betydelse kan givetvis felaktiga uppgifter i den få andra konsekvenser. Koncernredovisningens intressenter torde i första hand vara aktieägare och investerare. Felaktiga uppgifter i koncernredovisningen kan således exempelvis leda till att ett företag värderas högre av aktiemarknaden än vad som annars skulle ha varit fallet. Koncernredovisningen i onoterade företag skall vara upprättad i enlighet med god redovisningssed.[152]

Offentliggörande av felaktiga uppgifter kan medföra ansvar för *svindleri*.[153] Svindleribrottet förekommer i två former. Det allmänna svindleribrottet begås av den som offentliggör eller eljest bland allmänheten sprider vilseledande uppgift för att påverka priset på vara, värdepapper eller annan egendom.[154] Detta brott kräver således ett direkt uppsåt och den vilseledande uppgiften måste vara riktad till en krets av personer som är obestämd eller tämligen vidsträckt.[155] Det är viktigt att notera att det i stadgandet talas om vilseledande uppgifter, inte om oriktiga sådan som fallet är ifråga om bokföringsbrottet. En vilseledande uppgift behöver inte vara objektivt osann, utan det är tillräckligt att den är ägnad att vilseleda andra. Ett exempel kan vara ett selektivt urval av i och för sig korrekt fakta.[156] Inte heller behöver de vilseledande uppgifterna i praktiken medföra någon skada.

Den andra varianten av svindleri kan vara för handen om någon som medverkar vid bildandet av ett företag eller på grund av sin ställning bör äga särskild kännedom om ett företag uppsåtligen eller av grov oaktsamhet offentliggör eller på annat sätt bland allmänheten eller företagets intressenter sprider vilseledande uppgifter.[157] Brottet benämns därför stundom som *företagssvindleri*.[158] De vilseledande uppgifterna skall vara ägnade att påverka bedömningen av företaget i ekonomiskt hänseende och därigenom medföra skada. För svindleribrotten oavsett variant döms till fängelse i högst två år

[151] 4 kap. 1 § BFL.
[152] 7 kap. 6 § ÅRL.
[153] Svindleribrottet benämns även som"bedrägeri mot allmänheten", se SOU 1940:20, s. 156, prop. 1992/93:141, s. 38, samt Löfmarck, Om brott mot borgenärer, s. 235.
[154] 9 kap. 9 § 1 st. BrB.
[155] Löfmarck, Om brott mot borgenärer, s. 235.
[156] Löfmarck, Om brott mot borgenärer, s. 235.
[157] 9 kap. 9 § 2 st. BrB.
[158] Dahlqvist, Holmquist, Brotten i näringsverksamheten, s. 201.

eller vid ringa brott, till böter eller fängelse i högst sex månader.[159] Vid grova brott döms till fängelse i lägst sex månader och högst sex år.[160]

Det alternativa svindleribrottet ställer strängare krav på de personer som kan anses ha en särskild ställning i ett företag. Till dessa räknas bl.a. stiftare, styrelseledamot, VD, revisor samt aktieägare som utövar ett påtagligt inflytande på företagets verksamhet.[161] Bakgrunden är att uppgifter från dessa personer kan förväntas ha större trovärdighet bland allmänheten.[162] Samtidigt krävs ett uppsåt. Uppgifterna skall vara ägnade att påverka den ekonomiska bedömningen av företaget. Detta uppsåt kan dock utgöra ett eventuellt uppsåt.[163] Eftersom det finns ett krav på att de vilseledande uppgifterna sprids bland företagets intressenter kan det alternativa svindleribrottet inte begås i små företag med få intressenter. Endast i företag med så många intressenter att det kan medföra ett spridande av uppgifter kan svindleribrottet begås.[164] I små företag kan ett felaktigt uppgiftslämnande istället utgöra bedrägeribrott. Även i små företag kan emellertid svindleribrott begås om de riktar sig till utomstående aktörer, exempelvis fordringsägare.

Således torde det i första hand vara det alternativa svindleribrottet som är av intresse i denna studie. Utformningen av ett företags koncernredovisning kan knappast komma att påverkas av någon som inte har en sådan ställning i företaget som utpekas i lagtexten. Det har i doktrinen framhållits att det alternativa svindleribrottet inte är tillämpligt på avvikelser som står i överensstämmelse med god redovisnings- eller köpmannased.[165] Oriktiga uppgifter i bokföringen faller däremot under straffbudets tillämpningsområde.

För svindleri saknas bokföringsbrottets krav på att verksamhetens huvudsakliga ställning inte kan utläsas. Även mindre avvikelser bör kunna medföra att brott har begåtts, såtillvida kravet på ekonomisk skada är uppfyllt.

I avgörandet NJA 1992 s. 691 hade en revisionsbyrå på uppdrag av en konkursförvaltare insänt ett meddelande om apportemission till PRV. Högsta domstolen fastslog i målet att ett sådant meddelande, som i sig var riktigt,

[159] 9 kap. 9 § 1 st. BrB.
[160] 9 kap. 9 § 3 st. BrB.
[161] SOU 1940:20, s. 158, Löfmarck, Om brott mot borgenärer, s. 236.
[162] SOU 1940:20, s. 157.
[163] SOU 1940:20, s. 159.
[164] SOU 1940:20, s. 159.
[165] Löfmarck, Om brott mot borgenärer, s. 237.

inte kunde utgöra en vilseledande uppgift så länge det uppfyllde de lagreglerade krav som ställdes på det.[166]

I RH 1990:102, det s.k. Fermenta-målet, dömdes Refaat El-Sayed till sex års fängelse för grovt svindleri.[167] El-Sayed hade på olika sätt ökat omsättningen i företag ingående i Fermenta-koncernen och därigenom ökat de resultat som redovisades i årsredovisning, koncernredovisning samt delårsrapporter. Omsättningen hade ökats genom skenavtal med utomstående företag, genom transaktioner mellan koncernföretag som inte eliminerades och genom bokföring av intäkter som ännu ej var för handen.

Flertalet av dessa fall innebär flagranta brott mot grundläggande redovisningsregler som exempelvis bokföring av skenfakturor och det torde givetvis i dessa fall inte aktualiseras någon fråga huruvida brott mot ej lagreglerade redovisningsnormer har förekommit. Vidare har det i bokföringen införts transaktioner som ännu ej kommit till stånd, men som möjligen i framtiden kunnat påräknas. Sådana fall innebär en avvikelse från försiktighetsprincipen. På flera åtalspunkter invände svarande att Fermentakoncernen gjort större nedskrivningar av goodwill än vad som krävdes enligt lagstiftningen. Exempelvis hade hela övervärdet på ett dotterbolag nedskrivits i 1985 års bokslut. Goodwill skulle enligt dåvarande lagstiftning skrivas av med ett skäligt belopp årligen, dock minst en tiondel.[168] Svarande ansåg att dessa nedskrivningar medförde att Fermentakoncernen inte redovisat ett för högt resultat. Hovrätten anförde att detta inte kunde befria från straffrättsligt ansvar för att redovisningen grundades på intäkter som aldrig existerat.

En åtalspunkt som förtjänar uppmärksamhet i denna studie på den grund att den aktualiserar innebörden av god redovisningssed. Punkten gällde redovisning av försäljningsavtal som omförhandlats så att dess värden endast uppgick till 60 % av de ursprungliga samtidigt som betalningsfristen förlängdes. Vidare var avtalens bestånd beroende av specifika omständigheter. En revisor som yttrat sig för åklagarsidan ansåg att god redovisningssed i dessa avseenden inte var klart utmejslad. Den fleråriga betalningsfristen borde enligt revisorn leda till en diskontering av fordran. Eftersom redovisningspraxis inom området var outvecklad kunde det argumenteras för den valda metoden. När betalningsfristen förlängdes från fyra till tolv år för-

[166] I detta fall de krav som följde av 4 kap. 12 GABL.
[167] Turerna kring Fermenta beskrivs utförligt i Kågerman, Värdepappersmarknadens regelsystem, s. 147–152.
[168] 17 § 1 st. GBFL.

sämrades värdet av den aktuella fordringen på ett sådant sätt att det enligt revisorn var nödvändigt att antingen i förvaltningsberättelsen eller i notform anmärka att fordran inte löpte till marknadsränta. Hovrätten anger att man i allt väsentligt delar den uppfattning som revisorn ger uttryck för. Avgörande för bedömningen att fordran värderats felaktigt i årsredovisning och delårsrapporter synes dock ha varit att fullföljandet av avtalen var så osäkert att fordran skulle ha skrivits ner enligt försiktighetsprincipen. Att hovrätten anslutit sig till revisorns bedömning, som enligt hans egen uppgift bara synes vara ett av flera alternativ förenliga med god redovisningssed, verkar ha haft mindre betydelse för att den tilltalande fälldes för denna åtalspunkt.

RH 1997:82 rörde en verkställande direktör för ett börsbolag, som uteslutit information ur delårs- och halvårsrapporter. Direktören hade i underrätt invänt att hans hemlighållande av informationen för andra styrelsemedlemmar inte kunde utgöra svindleri, eftersom styrelseledamöterna inte tillhörde den krets som skyddas av lagstiftningen. Hovrätten fann i slutänden att en vinst på 109 miljoner kr. var ägnad att påverka bedömandet av bolaget i ekonomiskt avseende i allmänhetens och det stora flertalet intressenters ögon. Eftersom det var tillräckligt att informationen var vilseledande förelåg svindleribrott.

Direktörens andra invändning var av intresse i denna studie såtillvida att han hävdade att det förelåg näringslivspraxis med innebörden av att den sorts överenskommelser som han utelämnat i rapporterna inte behövde redovisas. Det föreligger ingen närmare utredning i domen kring vad denna praxis skulle bestå av. Inte heller framgår det om denna praxis var en del av god redovisningssed eller om det var frågan om en helt annan sorts praxis. Hovrätten anförde att näringslivspraxis hade kunnat vara relevant om det var omständigheter som inte varit avgörande för hela affärens bestånd. Vid en så omfattande affär förelåg dock ingen möjlighet att utelämna omständigheter som verkligen var avgörande för utgången.

Från förstainstanserna kan noteras ett avgörande från Linköpings tingsrätt.[169] Verkställande direktören i ett alkoholproducerande bolag fälldes för att ha redovisat tre fakturor i delårsrapporten per den 30 juni 2001 trots att någon leverans inte skett förrän i juli samma år. Det var således frågan om tillämpningen av allmänna bokföringsmässiga principer. Tingsrätten fann att det var grovt oaktsamt att redovisa försäljningarna i halvårsrapporten, trots att den felaktiga redovisningen inte i nämnvärd grad påverkat bolagets

[169] Linköpings tingsrätt, mål nr B 4103-01, 2002-11-27.

ställning. Direktören fälldes även för att ha underlåtit att informera i delårsrapporten om att dåvarande RSV övervägt att dra in bolagets godkännande som upplagshavare för alkoholskatt.[170] Trots att utelämnande av uppgifter i sig inte kan medföra ansvar för svindleri menar tingsrätten att sammantaget med den positiva bild som uppmålades i delårsrapporten måste ett uppsåtligt brott ha blivit begått. Vidare hade direktören inte heller informerat om ett avtal där bolaget för tio år framåt upplät försäljningsrätten i hela världen för bolagets produkter. Även detta sågs som en så väsentlig information att det var vilseledande att inte omnämna det i delårsrapporten.

Det är tydligt att svindleridomar rörande avvikelser från god redovisningssed inte är vanliga. Annars hade det legat nära till hands att misstänka att denna sorts avvikelser kunde vara vanligare i större företag, där eventuella gärningsmän kan förutsättas ha betydligt bättre kunskaper i redovisning än vad som är fallet för företrädare i mindre bolag.

3.9 Sammanfattande kommentarer

Genomgången av de straffrättsliga sanktioner som kan aktualiseras vid avvikelser från god redovisningssed ger vid handen att dessa former av sanktioner inte är särskilt starka. Något straffbud som specifikt tar sikte på avvikelser från god redovisningssed finns inte. Bokföringsbrottet är avsett att utgöra en sanktion vid brott mot bokföringslagens regler. Huvudsakskriteriet medför dock att smärre avvikelser från lagtextens krav inte alltid medför straffansvar. Ännu mindre sannolikt förfaller det därmed att avvikelser från god redovisningssed utgör bokföringsbrott. I underrättspraxis finns emellertid exempel på sådana avgöranden. Överlag fungerar straffet för bokföringsbrott dock i huvudsak som en sanktion mot den formella bokföringsskyldigheten, som i första hand utgår för småföretagare och andra mindre verksamheter.

Bortsett från de centrala bokförings- och redovisningsreglerna i BFL och ÅRL finns det särskilda regler i olika typer av författningar. Sanktionsmöjligheterna varierar emellertid mellan olika situationer. Ifråga om avsättningar för tryggande av pensionsutfästelser är det i första hand de skatterättsliga sanktionsmöjligheterna som kan aktualiseras. För stiftelser som inte omfattas av kravet på bokföringsskyldighet torde några sanktioner vid avvikelser från god redovisningssed ej kunna aktualiseras. Mer flagranta brott mot den redovisningsskyldighet som föreligger enligt stiftelselagen kan dock beivras

[170] Jfr 11 § LAS.

som försvårande av skattekontroll. För de krav på särredovisning som finns i vissa branscher synes inga egentliga sanktioner föreligga vid avvikelser från dessa krav. Om särredovisning inte upprättats i enlighet med regelverket kan emellertid tillstånd eller koncession för den redovisningsskyldige komma att dras in.

Felaktiga uppgifter i koncernredovisning kan medföra att ett svindleribrott är för handen. Huvudsakskriteriet är inte tillämpligt i dessa fall. Det synes lättare att föreställa sig att ett sådant brott begås genom avvikelser från god redovisningssed i jämförelse med bokföringsbrotten. Ett syfte med brottet kan vara att framställa koncernens ekonomiska utveckling som mer gynnsam än vad den verkligen är. Domar för svindleribrott med koppling till god redovisningssed är dock ovanliga i rättspraxis.

4 Skattebrott och skattetillägg

4.1 Inledning

Vid avvikelser från skatterättens regelverk finns principiellt två sanktionsformer som det allmänna kan tillgripa. Straffrättsligt kan ansvar för skattebrott komma ifråga. Systeminternt inom skatterätten kan den administrativa påföljden skattetillägg utgå. Dessa sanktioner är således inriktade på avvikelser från skatteregler. Det svenska skattesystemet har dock under en mycket lång period varit utformat så att företagsbeskattningen till stor del baserats på den civilrättsliga redovisningen. Det har i detta avseende talats om *sambandet* mellan redovisning och beskattning respektive *det kopplade området*.[1]

Det materiella innehållet i skatterätten är således i många fall beroende av redovisningsrättens utformning och innehåll. Därför är det inte en långsökt tanke att avvikelser från god redovisningssed och ej bindande redovisningsnormer kan medföra att skatten har kommit att uttas på ett felaktigt sätt. Syftet med detta kapitel är således att undersöka om sådana avvikelser kan medföra att ett skattebrott är för handen eller att skattetillägg kan påföras den skattskyldige.

4.2 Skattebrottet och dess konstruktion

Under vissa omständigheter kan avvikelser från skatteregler medföra att ett skattebrott har begåtts. Skattebrottet tillhör, till skillnad från bokföringsbrotten, *specialstraffrätten* och regleras i särskild lagstiftning.[2] Till skattebrotten hänförs flera olika brottstyper. Flertalet av dessa återfinns i skattebrottslagen. Med termen specialstraffrätt torde endast avses att straffbestämmelserna återfinns på annat ställe än i brottsbalken.[3]

[1] Se referenser i avs. 4.2.

[2] Skattebrotten har i skatterättslig doktrin nyligen dels varit föremål för en omfattande studie i Simon Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, dels beskrivits utförligt i Almgren och Leidhammars kommentar Skattetillägg och skattebrott. Detta motiverar att beskrivningen av skattebrotten i denna studie begränsas till sådant som är av omedelbart intresse för framställningen.

[3] Leijonhufvud, Wennberg, Straffansvar, s. 12.

Kopplingen mellan god redovisningssed och skattebrotten är endast medelbar. Den svenska företagsbeskattningen har sedan länge baserats på den civilrättsliga redovisningen. Huvudregeln är att det skattemässiga resultatet skall beräknas på bokföringsmässiga grunder.[4] Inkomster skall tas upp som intäkter och utgifter dras av som kostnader det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed.[5] Finns det särskilda skatterättsliga regler som avviker från god redovisningssed skall dessa givetvis tillämpas. Sådana regler finns i första hand för olika slag av kostnader.[6] Det är således främst ifråga om intäkter som sambandet har betydelse.

Sambandet mellan redovisning och beskattning har undersökts ganska utförligt i doktrinen och någon självständig analys kommer i detta avseende inte att göras i studien.[7] Det anses dock allmänt att sambandet endast avser *periodiseringsfrågor*, dvs. *när* en intäkt skall tas upp till beskattning eller en kostnad skall dras av. Huruvida en inkomst är skattepliktig eller en kostnad avdragsgill får avgöras med utgångspunkt i skattelagen.[8] Dessa frågor brukar betecknas som *omfångsfrågor*.[9]

Eftersom skatterätten, liksom straffrätten, baseras på en grundlagstadgad legalitetsprincip är det frestande att ur konstitutionell synpunkt räkna bort redovisningens betydelse för skatteplikten.[10] Gränsdragningen mellan omfångs- och periodiseringsfrågor är dock långt ifrån knivskarp.[11] God redovisningssed kan således i vissa situationer ha betydelse för skatteplikten, särskilt ifråga om till vilket beskattningsår en viss inkomst skall hänföras.[12] Därmed skulle den goda redovisningsseden kunna ha betydelse för frågan huruvida ett skattebrott har begåtts eller ej.

[4] 14 kap. 2 § 1 st. IL.

[5] 14 kap. 2 § 2 st. IL.

[6] Främst i 17–20 kap. IL.

[7] I skrivande stund har den s.k. SamRob-utredningen avlagt sitt betänkande SOU 2008:80. I utredningen föreslås att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning slopas. Generellt rörande sambandet mellan redovisning och beskattning, se Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, Kellgren & Bjuvberg, Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, Norberg, Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, Thorell, Skattelag och affärssed.

[8] 15–16 kap. IL.

[9] SOU 2008:80, del 1, s. 123.

[10] Legalitetsprincipens betydelse för skattebrotten behandlas av Simon Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 62–70.

[11] Se SOU 2008:80, del 1, s. 123–125.

[12] Se t.ex. Norberg, Omfångsfrågan kontra periodiseringsfrågan i näringsverksamhet, s. 334, och Påhlsson, SN 2001, s. 318–319.

Huvudbrottet *skattebrott* är för handen om någon på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt skall undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. Brottet kan således bestå i ett *aktivt* handlande eller ett *passivt* underlåtande att lämna in handling eller uppgift.[13]

Skattebrott som normalbrott ger fängelse i högst två år. För ringa brott döms för *skatteförseelse* till böter.[14] Om brottet är grovt skall den tilltalade dömas till fängelse i lägst sex månader och högst sex år.[15] Vid bedömandet om brottet är grovt skall särskild hänsyn tas till bl.a. om gärningsmannen använt vilseledande bokföring.[16] För att ett grovt skattebrott skall föreligga krävs oftast ett skatteundandragande om minst tio prisbasbelopp, vid upprepad brottslighet mindre.[17]

Att felaktigheter i bokföringen hänförliga till det kopplade området skulle kunna medföra ansvar för skattebrott är således ställt utan tvivel, med hänsyn tagen till det grova skattebrottets konstruktion. Vad som är av intresse att undersöka i denna studie är då snarast vilken grad av felaktighet som är nödvändig för att ett skattebrott skall föreligga. Som ovan nämnts täcker brottsbeskrivningen in både aktiva och passiva handlingar. Att användande av vilseledande bokföring normalt sett torde vara en aktiv handling kan knappast ifrågasättas. Passivt underlåtande att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift synes uteslutande avse skatterättsligt reglerad uppgiftsskyldighet och bokföringsskyldigheten bör då inte ha någon betydelse för om ett passivt brott är för handen eller ej.

Skattebrottslagen innehåller ytterligare till skattebrottet kompletterande brottstyper. Som ovan framgått är skattebrottet ett uppsåtligt brott. Den som av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas honom döms för *vårdslös skatteuppgift* till böter eller fängelse i högst ett år.[18] Oaktsamhetsbrottet förutsätter således aktivt handlande. Det kan i det enskilda fallet leda till en strängare påföljd än vad som

[13] Jfr Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 157.
[14] 3 § SkBrL.
[15] 4 § SkBrL.
[16] Formuleringen motsvarar definitionen av grovt bokföringsbrott i BrB 11 kap. 5 § 2 st.
[17] Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 169.
[18] 5 § 1 st. SkBrL.

kan följa av en uppsåtlig skatteförseelse. Gärningar av mindre allvarlig art är inte straffbelagda.[19] Rimligen borde grovt slarv med att följa redovisningsrekommendationer kunna innebära att en vårdslös skatteuppgift har lämnats. Något sådant exempel synes dock inte stå att finna i rättspraxis.[20]

De olika graderna av skattebrott täcker inte in samtliga situationer när någon lämnar uppgifter till myndigheter som kan ha betydelse för skattskyldigheten för honom eller henne eller för en tredje person. Av övriga brottstyper som förekommer i skattebrottslagen skulle följande kunna vara av intresse i denna studie.[21]

Den som uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt döms för *skatteredovisningsbrott* till böter eller fängelse i högst sex månader.[22] Under detta lagrum faller t.ex. oriktiga uppgifter i kontrolluppgift, vid ansökan om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag eller vid ansökan om F-skattsedel.[23] För samma brott dömes även den som uppsåtligen lämnar en oriktig uppgift till någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skattskyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt.[24] Som exempel på en sådan oriktig uppgift till den som är skyldig att innehålla skatt kan nämnas oriktiga uppgifter om F-skattsedel.[25] Skyldigheten att lämna uppgifter till den som är skyldig att lämna kontrolluppgifter kan gälla den som utnyttjat en rabatt eller bonus som grundar sig på utgifter för vilken arbetsgivaren ansvarar.[26]

Utöver dessa två varianter finns även en "slasktratt" som fångar in fall där någon i annat fall underlåter att lämna in föreskriven uppgift angående sådana förhållanden som anges i paragrafen.[27] En förutsättning är då att en

[19] 5 § 2 st. SkBrL.

[20] Att brister i bokföring kan utgöra vårdslös skatteuppgift framgår emellertid av NJA 1984 s. 520.

[21] Brottstypen skatteavdragsbrott (6 § SkBrL) beskrivs inte närmare i denna studie, eftersom den knappast kan ha någon koppling till bokföringsmässiga spörsmål.

[22] 7 § 1 st. 1 p. SkBrL.

[23] Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 186.

[24] 7 § 2 st. 1 p. SkBrL.

[25] Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 188.

[26] 15 kap. 4 §, 15 kap. 5 § LSK jämfört med 6 kap. 3 § LSK. Se prop. 1996/97:78, s. 78, och Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 186.

[27] 7 § 2 st. SkBrL.

uppgift skall lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen självdeklaration. För ringa fall av skatteredovisningsbrott skall inte dömas till ansvar. Straffbudet bör omfatta situationer där kontrolluppgifterna baseras på uppgifter i bokföringen.

Ansvar för skatteredovisningsbrott förutsätter uppsåt. Den som av grov oaktsamhet lämnar en oriktig uppgift till någon annan under sådana förutsättningar som hade medfört ansvar för skatteredovisningsbrott om gärningen hade varit uppsåtlig skall dömas för *vårdslös skatteredovisning* till böter eller fängelse i högst sex månader.[28]

Slutligen kan den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga, och därmed ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt allvarligt försvåras, dömas för *försvårande av skattekontroll* till böter eller fängelse i högst två år.[29] Straffbudet syftar uppenbarligen på brott mot bokföringslagens regler och är i detta avseende supplementärt till bokföringsbrottet.[30] Själva rekvisitet avviker däremot från bokföringsbrottets konstruktion. Åsidosättandet skall ge upphov till fara för att beräkning eller uppbörd av skatt allvarligt försvåras. Straffansvaret omfattar således endast åsidosättanden som påverkar skatteuttaget. Något huvudsakskriterium finns inte, vilket medför att avvikelser som inte varit straffbara som bokföringsbrott kan utgöra försvårande av skattekontroll. Samtidigt medför kravet på att felaktigheterna allvarligt skall försvåra skatteberäkning eller uppbörd att mindre avvikelser faller utanför det straffbara området.

Att ansvaret för bokföringsbrott respektive försvårande av skattekontroll inte överensstämmer framgår av ovan nämnda NJA 2005 s. 252.[31] HD ansåg i detta mål att det trots de bristfälliga verifikationerna i huvudsak gick att följa rörelsens förlopp med ledning av bokföringen. Huvudsaklighetskriteriet var således inte uppfyllt. HD fastställde dock tingsrättens dom mot taxichauffören för försvårande av skattekontroll.

Det senare ledet av bestämmelsen syftar på räkenskapsskyldighet som följer av andra källor än bokföringslagen. Uppenbarligen måste det vara fråga

[28] 8 § SkBrL.

[29] 10 § SkBrL.

[30] Däremot är brottet inte längre i straffrättslig mening *subsidiärt* till bokföringsbrottet, utan konflikter mellan lagrummen får lösas genom normala regler om brottskonkurrens. Se Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 190.

[31] Se avs. 3.5.5.

om räkenskaper som är av betydelse för skatteuttaget i något avseende. Därigenom exkluderas de särregler för vissa branscher som tidigare har beskrivits i studien.[32] Vid lagrummets tillkomst fanns sådana krav på räkenskaper för vissa yrkeskategorier som inte omfattades av dåtida BFL.[33] Det har i doktrinen framförts att det är oklart vad försummelser vid sidan av bokföringsskyldigheten numera skall anses omfatta.[34] Ett tänkbart exempel är de krav på särskild lagerredovisning som finns i några punktskatteförfattningar.[35]

Av förarbeten framgår att straffbudet exempelvis avser vilseledande bokföringsåtgärder, med eller utan stöd av falska eller osanna verifikationer.[36] En vilseledande åtgärd utan stöd av förfalskad verifikationer bör då rimligtvis kunna utgöras av en avvikelse från en redovisningsrekommendation eller liknande.

4.3 Oriktig uppgift och skattebrottet

Av avsnittet ovan framgår att en förutsättning för att skattebrott skall vara för handen är att en oriktig uppgift har lämnats. Den oriktiga uppgiften skall ha lämnats på annat sätt än muntligen.[37] Således täcks både uppgifter som lämnats skriftligen och digitalt in av stadgandet. Det finns numera inget krav på att uppgiften lämnas till ledning för myndighets beslut.[38] Det är tillräckligt att uppgiften har lämnats till en myndighet och på något sätt framstår som ett tjänligt bevismedel.[39]

Begreppet oriktig uppgift förknippas i första hand med skattetilläggen och kommer närmare att diskuteras i detta sammanhang.[40] I följande avsnitt redovisas endast några kommentarer som fällts av lagstiftaren rörande oriktig uppgift som förutsättning för skattebrott.

[32] Se avs. 3.8.4.
[33] Prop. 1971:10, s. 260.
[34] Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 189.
[35] 9 a § LAS, 4 kap. 3 a § LSE, 10 a § LTS. Särskilda tillämpningsföreskrifter har utfärdats med stöd av detta lagrum, se RSFS 2003:45 och SKVFS 2005:15. Se även Olsson, Punktskatter, s. 30–31.
[36] Prop. 1971:10, s. 260–261.
[37] 2 §, 5 § samt 7 § SkBrL.
[38] Prop. 1995/96:170, s. 161.
[39] Prop. 1971:10, s. 245.
[40] Se avs. 4.4.

I förarbetena till skattebrottslagen angavs som huvudprincip att felaktiga värdeuppgifter inte utgjorde oriktig uppgift.[41] Om grunderna för värdeuppskattningen angavs på ett missvisande sätt kunde det emellertid bli fråga om ansvar för skattebedrägeri, vilket var den dåtida föregångaren till skattebrottet.[42] Uttalandet kan tolkas som att värderingar som gjorts i strid mot redovisningsnormer skulle kunna utgöra oriktiga uppgifter. Några exemplifieringar görs dock inte i propositionstexten.

I förarbetskommentarer till brottstypen *vårdslös skatteuppgift* anges som exempel på när fara för att skatt skall undandras det allmänna föreligger att en oriktig uppgift endast kan upptäckas vid genomgång av bokföring eller räkenskaper.[43] Sedan huvudbrottet enligt skattebrottslagen omkonstruerats från ett effektbrott till ett farebrott är detta uttalande även tillämpligt på skattebrottet.[44] Det framgår emellertid inte vad för slags oriktiga uppgifter som avsågs, om det endast var formella brister i bokföringen eller även materiella.

För att kunna innehålla en oriktig uppgift är det inte nödvändigt att handlingen är upprättad speciellt för fastställande av skatt eller avgift. I förarbetena exemplifieras med köpekontrakt vid köp av fast egendom.[45] Analogvis bör även bokföringsmaterial kunna innehålla oriktiga uppgifter.

4.4 Skattebedrägeri och skattebrott

Precis som för bokföringsbrottet finns en omfattande publicerad praxis rörande skattebrott från Högsta domstolen och hovrätterna.[46] I likhet med praxis för bokföringsbrott är dock merparten av dessa domar inte av större intresse i denna studie. De brott som är föremål för domstolarnas bedömning i de publicerade målen rör i allmänhet situationer där den skattskyldige har utelämnat uppgifter eller lämnat oriktiga uppgifter baserade på falska underlag. Rättsfrågorna i de mål om skattebrott som nått högsta domstolen har ofta gällt straffmätning och påföljdsval. Som några exempel på typiska skattebrottsmål som har koppling till den skattskyldiges bokföring kan följande nämnas:

[41] Prop. 1971:10, s. 247.
[42] Se t.ex. Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 157–160.
[43] Prop. 1971:10, s. 255.
[44] Prop. 1995/96:170, s. 95.
[45] Prop. 1995/96:170, s. 103.
[46] För perioden från 1972 t.o.m. dags dato uppgår de till strax över 90 domar.

NJA 1970 s. 367 rörde ett felaktigt upptaget varulager, vilket baserats på skenfakturor. Avsikten med detta förfarande var att företagsledaren genom att göra lagernedskrivningar skulle dölja ett uttag han gjort. I NJA 1976 s. 580 hade en åkare antedaterat ett köpekontrakt till en lastbil för att komma i åtnjutande av investerings- och värdeminskningsavdrag. NJA 1980 s. 359 del I behandlade en utelämnad faktura vid export av trävaror till Tyskland. Den aktuella försäljningen hade inte bokats som inbetald eller utestående faktura, men framgick av en provisionsfaktura till den speditionsfirma som levererat trävarorna. NJA 1998 C 73 gällde ett byggföretag som inte hade redovisat mervärdesskatt med hänvisning till att det rörde sig om a conto-fakturor.[47] Frågan i målet var om dessa var upprättade i efterhand eller ej.

Detta axplock av rättsfall som har koppling till bokföringsmässiga frågor exemplifierar vad flertalet avgöranden i skattebrottsmål behandlar. De felaktigheter eller utelämnanden som har begåtts i målen är så grova att de vida distanserar det förhållandevis "milda" ingrepp som en avvikelse ifrån exempelvis en redovisningsrekommendation skulle utgöra.[48] Det står inte att finna något avgörande i ett skattebrottsmål där redovisningspraxis synes ha spelat någon roll av betydelse för utgången. Westermark anser vilseledande bokföring, som nämns i samband med definitionen av det grova skattebrottet, torde avse väsentligt grövre brott än en avvikelse från god redovisningssed.[49] Kravet på uppsåt utesluter vidare fall där avvikelser från god redovisningssed skett genom vårdslöshet. I dessa fall finns ju ingen avsikt att undanhålla skatt.

4.5 Vårdslöshetsbrott

Från praxis före ikraftträdandet av 1971 års skattebrottslag kan noteras NJA 1968 B 47. Fallet gällde en enskild näringsidkare, som fälldes för brottet *vårdslös deklaration* enligt dåvarande 2 § skattestrafflagen (1943:313) och dömdes till bötesstraff. Näringsidkaren hade inte tagit upp (kund?)fordringar som intäkter under det år de uppstått och inte heller tagit upp a contobetal-

[47] Särskilda regler gäller för redovisning av a contobelopp inom byggnadsbranschen, se 13 kap. 14 § ML. Dessa avviker från huvudregeln 13 kap. 6 § ML att a conto-belopp skall redovisas då de mottas.

[48] För exemplifiering kring hur avancerade, moderna skattebrott kan utföras, se Simon Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 26–31.

[49] Westermark, Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen, s. 284.

ningar för pågående arbeten som intäkter.[50] Enligt 41 § kommunalskattelagen i dåvarande lydelse skulle inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i mån dessa inte stred mot uttryckliga skatteregler. I anvisningarna till denna paragraf angavs att en inkomst skulle anses ha åtnjutits det år, då den enligt allmänt vedertagen köpmannased borde uppföras i räkenskaperna. Som exempel på bokföringsmässiga grunder lämnas just det fall att fordringar tas upp som inkomster under det år de uppkommer. Att detta fall skall ses ett exempel framgår tydligt av följande mening, där det anmärks att det "lärer vara vedertaget" att förskottsräntor redovisas på motsatt sätt. Genom denna formulering torde det stå klart att anvisningspunkten inte innehöll någon självständig reglering av tidpunkten för intäktsförandet, utan endast exemplifierade vad som följde av redovisningspraxis. Då gällande 1929 års bokföringslag innehöll inte heller någon uttrycklig definition av vad som menades med bokföringsmässiga grunder, utan hänvisade till detta begrepp och till god köpmannased.

Analysen ger därför vid handen att näringsidkaren fälldes för avvikelser från ej kodifierad redovisningspraxis. Vilket intresse har då detta ålderstigna notismål? Den skatterättsliga regleringen är, bortsett från modernare formuleringar, i det närmaste oförändrad.[51] Brottet vårdslös deklaration har emellertid ersatts av brottstypen vårdslös skatteuppgift, vilket till skillnad från föregångaren förutsatt att en konkret fara för att myndigheten inte upptäcker felaktigheten föreligger. Vidare skall restriktivitet iakttagas vid bedömningen av om grov oaktsamhet föreligger.[52] I första hand ska grov oaktsamhet avse situationer då den skattskyldige medvetet tagit risker. Dessa skillnader i förhållande till äldre lagstiftning bör dock inte ses som så stora att inte fallet kan tillmätas det begränsade prejudikatvärde som ett notismål från Högsta domstolen i allmänhet har.[53]

Svea Hovrätts dom RH 2005:26 behandlade avklippta kvitton i taxirörelse där omständigheterna var likartade med det ovan redovisade avgörandet NJA 2005 s. 252. Enligt hovrätten var det ej grovt oaktsamt att klippa kvittona. Hovrättens bedömning skiljde sig således från den som tingsrätten

[50] Målet gällde taxeringsåren 1963 och 1964, således före det att de nuvarande reglerna (i 17 kap. 28 § IL) om redovisning av intäkter från pågående arbeten infördes.

[51] 14 kap. 2 § IL. Tidpunkten för intäktsföring diskuteras av Norberg, Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, s. 123–149.

[52] NJA 1983 s. 374. Se även Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 178–179.

[53] Jfr avs. 1.3.

gjorde i nämnda avgörande.[54] Hovrätten hänvisade till förarbetsuttalanden med innebörden att begreppet grov oaktsamhet kunde reserveras för mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans. I mindre allvarliga fall utgjorde skattetilläggen en tillräcklig påföljd. Hovrätten konstaterade vidare att det tidigare inom taxibranschen tycks ha rått en utbredd missuppfattning ifråga om skyldigheten att bevara körpassrapporter i fullständigt skick. Även om denna missuppfattning knappast kan karakteriseras som god sed utgjorde den något slags praxis som medförde att taxichaufförens oaktsamhet inte var så avsevärd att den skulle bedömas som grov.

Om hovrättens utslag skall följas blir förhållandet mellan bokföringsbrottet och försvårande av skattekontroll problematiskt. Ett bokföringsbrott förutsätter endast normal oaktsamhet, men huvudsakskriteriet måste vara uppfyllt. För att försvårande av skattekontroll skall vara för handen behöver inte kriteriet vara uppfyllt, men istället krävs grov oaktsamhet. Det är därför inte helt lätt att instämma i Högsta domstolens slutsats i NJA 2005 s. 252, att Skattemyndighetens intresse av ytterligare information för utövning av skattekontrollen i de fall där huvudsaklighetskriteriet inte är uppfyllt skyddas genom bestämmelserna om försvårande av skattekontroll. Tvärtom ter det sig i dessa fall som sannolikt att kravet på grov oaktsamhet ofta inte kommer att vara uppfyllt och att skattetillägg istället är den troligaste sanktionen.

4.6 Skattetilläggets karaktär

Skattetillägg är en administrativ sanktion som Skatteverket kan påföra en skattskyldig som lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxering eller beskattningen.[55] Tillägg kan även utgå om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift i ett skattemål och uppgiften inte godkänts i sak av rätten. Påförande av skattetillägg förutsätter inte något subjektiv uppsåt från den skattskyldige, inte heller att någon effekt uppstår i form av ett skatteundandragande. Det enda rekvisit som behöver vara uppfyllt är att en oriktig uppgift har lämnats. Bortsett från de procentsatser med vilka skattetilläggen utgår är de i huvudsak likartat konstruerade både vid inkomsttaxeringen och för indirekta skatter.

[54] Tingsrättens dom för försvårande av skattekontroll överklagades aldrig av den tilltalade.
[55] Skattetilläggen regleras i 5 kap. TL (direkta skatter) och 15 kap. SBL (mervärdesskatt och punktskatter).

Syftet med detta kapitel är att undersöka i vilken utsträckning avvikelser från god redovisningssed kan utgöra oriktiga uppgifter som medför skattetillägg. Avsikten är inte att lämna en generell redogörelse av skattetilläggets konstruktion och tillämpning. Relativt mycket har skrivits om skattetilläggen i den rättsvetenskapliga doktrinen under de senaste åren och särskilt om deras förenlighet med Europakonventionen för mänskliga rättigheter.[56] Beskrivningen av skattetillägget kommer därför att göras komprimerad.

Sedan den senaste större reformeringen av bestämmelserna om skattetillägg, vilken trädde i kraft den 1 juli 2003, gäller att skattetillägg, eller *särskild avgift*, skall uttas om den skattskyldige på annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller beskattningen.[57] Skattetillägg kan också tas ut för oriktiga uppgifter som lämnas i pågående skatteprocesser, som inte har godtagits efter prövning i sak. Vidare kan skattetillägg tas ut vid skönstaxering eller skönsbeskattning. Dessa fall har emellertid så begränsad koppling till studien att de inte kommer att beröras mer i framställningen.

I likhet med skattebrotten är det således en förutsättning för att skattetillägg skall påföras att oriktig uppgift har lämnats. Det finns däremot inget krav på att fara för att skatt skall undandras för att skattetillägg skall kunna påföras. En uppgift skall enligt lagtexten anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige till taxeringen eller beskattningen utelämnat en uppgift som han eller hon varit skyldig att lämna.[58] Att en uppgift lämnas till ledning för taxering eller beskattning innebär inte att den måste utgöra en del av deklarationen.[59] Eftersom den civilrättsliga redovisningen till stor del utgör underlaget för företagsbeskattningen är det uppenbart att uppgifter t.ex. i resultaträkning lämnas till ledning för beskattningen när resultaträkningen bifogas deklarationen.

[56] Se t.ex. Höglund, Anstånd med betalning av skatt, s. 170–175, Moëll, Persson Österman, SN 2001, s. 262–275, Nowak, Oskyldighetspresumtionen, s. 357–380, Simon Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 174–183. För en kommentar, se Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott. För den i skrivande stund senaste utvecklingen, se Norberg, Nyquist, SN 2009, s. 714–720.

[57] 5 kap. 1 § 1 st. TL, 15 kap. 1 § 1 st. SBL.

[58] 5 kap. 1 § 2 st. TL, 15 kap. 1 § 2 st SBL. Utöver dessa definitioner finns vissa"ventiler", när en uppgift ändå inte skall ses som oriktig.

[59] Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 40.

Värderingar som inte är oriktiga i sak skall inte medföra skattetillägg. Värderingar som är uppenbart felaktiga kan dock utgöra oriktiga uppgifter i sak.[60] En förutsättning för att oriktiga värderingar ska kunna godtas har dock varit att de framställs som s.k. "öppna" yrkanden. Felaktiga värderingar som ligger dolda i bokföringen skall enligt förarbeten endast undslippa påförande av skattetillägg vid tillämpning av någon av befrielsegrunderna.[61] Uttalandet ger vid handen att skattetilläggen ursprungligen var avsedda att sanktionera felaktigheter i redovisningen. En oriktig värdering som innebär en avvikelse från en redovisningsrekommendation skulle kunna bestå i t.ex. en felaktig klassificering av en tillgång. Om den felaktiga klassificeringen inte yrkas öppet är den att hänföra till en oriktig uppgift i sak.[62]

Ifråga om mervärdesskatten har skattetilläggen en ännu tydligare koppling till god redovisningssed. Utgående mervärdesskatt skall som huvudregel redovisas för den redovisningsperiod under vilken den som omsätter en vara eller tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen.[63] Eftersom mervärdesskatten i allmänhet redovisas månads- eller kvartalsvis har det ansetts önskvärt att även rena periodiseringsfel, vilka inte leder till något skatteundandragande, påförs skattetillägg, låt vara med en lägre procentsats.[64] Avvikelser från god redovisningssed kan således medföra att ett periodiseringsfel är för handen.[65]

4.7 Rättspraxis rörande skattetillägg och god redovisningssed

4.7.1 Inledning

I detta avsnitt undersöks vilken betydelse avvikelser från god redovisningssed har för påförande av skattetillägg. Avsnittet disponeras så att inledningsvis redogörs för praxis från Regeringsrätten. Det kan dock redan nu påpekas att avgöranden från prejudikatsinstansen som rört kopplingen mellan god redovisningssed och beskattningen i första hand har utmynnat i befrielse från sär-

[60] Almgren, Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott, s. 53.
[61] Numera 5 kap. 14 § TL, 15 kap. 10 § SBL. Se prop. 1971:10, s. 269.
[62] Detta framgår exempelvis av RÅ 1989 ref. 82.
[63] 13 kap. 6 § 1 p. ML. Motsvarande gäller för avdragsrätten för ingående skatt, se 13 kap 16 § 1 p. ML.
[64] 15 kap. § 4 § 3 st. SBL.
[65] Se t.ex. RÅ 2002 not 184 i avs. 4.7.2.

skild avgift. Från kammarrätterna finns fler tydliga exempel på att avvikelser från god redovisningssed lett till påförande av skattetillägg. Av praktiska skäl redovisas först sådana kammarrättsavgöranden i ett delavsnitt. Efter detta delavsnitt redovisas fall där kammarrätterna trots sådana avvikelser beslutat att inte påföra något skattetillägg. De rättsfall där domstolar beslutat att inte påföra någon sanktionsavgift är av intresse för att undersöka i vilken utsträckning avvikelser från redovisningsnormer som påverkar skatteuttaget inte leder till påföljder.

4.7.2 Prejudikatmål

Som ovan nämnts är det svårt att hitta avgöranden från Regeringsrätten där domstolen påfört skattetillägg när den skattskyldige undgått beskattning genom att avvika från god redovisningssed. Det närmaste som står att finna är RÅ 1987 ref. 119, vilket gällde ett bolag i oljebranschen. Bolaget hade lånat ut olja till ett annat företag i samma bransch. Bolaget hade oaktat lånet tagit upp oljan som lagertillgång i sin redovisning. Inför Kammarrättens prövning åberopade bolaget ett uttalande av Bokföringsnämnden, vari nämnden drog slutsatsen att redovisa oljan som lagertillgång var en allmänt accepterad branschpraxis som inte stred mot god redovisningssed. Kammarrätten, vars dom fastställdes av Regeringsrätten, konstaterade dock att även om denna redovisningsmetod tillämpades i stor utsträckning var det inte en enhetlig praxis inom branschen. Eftersom det inte förelåg någon enhetlig sed fick målet istället avgöras med utgångspunkt i allmänna civilrättsliga begrepp, som äganderättens övergång vid olika sorters transaktioner. Med ett sådant synsätt kunde utlånad olja inte räknas in i bolagets varulager. Bolaget påfördes skattetillägg. I det mål synes det således som om förekomsten av en tydlig god redovisningssed i den aktuella frågan skulle ha medfört att den skattskyldige hade undsluppit skattetillägg.

Det går att finna betydligt fler avgöranden från Regeringsrätten, där en skattskyldig befriats från särskild avgift efter att rätten funnit att det företagna redovisningsförfarandet varit förenligt med god redovisningssed. Vidare finns det mål där konstaterade avvikelser från god redovisningssed av olika skäl ändå inte har lett till påförande av skattetillägg. Rättsfallet RÅ81 1:26 rörde ett varulager, vilket upptagits till ett värde som understeg en tredjedel av det anskaffningsvärde som tillgångarna åsatts på inventeringslistor. Bolagets motivering till värderingen var att lagret till stor del bestod av förbrukningsartiklar, reservdelar och treårsinventarier. Regeringsrätten fann med

hänvisning till Bokföringsnämndens rekommendation BFN:14 att förnödenheter fick kostnadsföras omedelbart om de utlämnats för förbrukning. Den nämnda rekommendationen hade visserligen trätt i kraft flera år efter den aktuella taxeringen, men ansågs av rätten ge uttryck för innehållet i god redovisningssed även före dess tillkomst. Bolaget hade dock inte visat eller ens påstått att förnödenheterna utlevererats till förbrukningsstället. Regeringsrätten ansåg att den oredovisade delen av förnödenheterna borde ha tagits upp i balansräkningen.[66] Utfallet i målet har kritiserats skarpt av Thorell, som visar att innehållet i god redovisningssed det aktuella taxeringsåret var långtifrån entydig och att BFN:14 inte kunde ses som en tolkning av hur rättsläget var detta år.[67] Regeringsrätten fastställde endast skattetillägg i andra delar av målet. Referatet innehåller ingen motivering till varför något skattetillägg inte påfördes den upptaxering som skedde till följd av den felaktiga redovisningen.

RÅ81 1:33 rörde avdragsrätten för ingående mervärdesskatt, vilken som ovan nämnts som huvudregel följer god redovisningssed. Avdragsrätten föreligger när förvärvet eller importen enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.[68] Frågan i målet var huruvida det var korrekt att dra av mervärdesskatt när fakturan mottogs trots att någon leverans inte hade gjorts (och inte heller kom att göras). Bokföringsnämnden ansåg med hänvisning till sin rekommendation BFN:1 att fakturan skulle bokföras när den mottagits. Samtliga domstolar fastslog att det aktuella företaget hade rätt att dra av mervärdesskatten när fakturan mottogs, detta oaktat att någon leverans av varorna inte kom att ske. Det av länsstyrelsen beslutade skattetillägget undanröjdes därmed.

I RÅ85 1:28 hade ett bolag gjort reserveringar för revisionsarvode trots att någon faktura för detta arvode inte hade mottagits. Länsrätten upptaxerade bolaget och påförde skattetillägg. Regeringsrätten begärde in ett yttrande av BFN och kunde med stöd av detta konstatera att bolagets redovisning av revisionskostnaderna var riktig. Något skattetillägg påfördes därmed inte.

Rättsfallet RÅ 1989 ref. 82 gällde en ekonomisk förening som felaktigt dragit av en förskottshyra för maskiner i stället för att ha periodiserat den. Regeringsrätten fann att bolaget hade lämnat en oriktig uppgift genom att

[66] Höjningen av taxeringen blev dock lägre beroende på att endast den skattskyldige överklagat till RR och att rätten endast fastställde KR:s utslag.
[67] Thorell, Skattelag och affärssed, s. 217–224.
[68] Tidigare 17 § 3 st. GML, numera 13 kap. 16 § 1 p. ML.

inte upplysa om de grunder, enligt vilka hyreskostnaden avdragits under beskattningsåret. Rätten befriade dock föreningen från skattetillägg. Innebörden av god redovisningssed var omtvistad. I föreningen var stadgad praxis att dra av förskottshyror samma år de betalats.[69] Att inte särskilt upplysa om detta i årsredovisningen utgjorde då en ursäktlig felaktighet.

RÅ 2004 ref. 10 är ytterligare ett exempel på att upptaxering och påförande av skattetillägg som huvudregel inte kan göras när den skattskyldige inom det kopplade området följer god redovisningssed.[70] Rättsfallet rörde ett bolag som i bokslutet gjort avsättning till en vinstandelsstiftelse. Regeringsrätten konstaterade att några särskilda lagbestämmelser om avsättning till vinstandelsstiftelser som tog överhanden framför god redovisningssed inte fanns. Bokföringsnämnden hade i ett uttalande angivit att ett företags kostnad för vinstdelning skulle redovisas det år då den uppstått.[71] I de flesta fall överfördes medlen efter att vinsten fastställts och kostnaden för vinstdelning togs då upp som en reservering i bokslutet. Regeringsrätten ansåg med denna bakgrund att det var korrekt att dra av kostnaden i deklarationen även om överföringen till stiftelsen, som i detta fall, gjorts efter att deklarationen inlämnats. Det av underinstanserna utdömda skattetillägget upphävdes således.

Ett likartat fall är RÅ 2004 ref. 18, där Regeringsrätten upphävde underinstansernas påförande av skattetillägg för ett bolag som gjort reserveringar för avgångsvederlag för personal som p.g.a. övertalighet sagts upp i förtid. Reserveringarna var enligt ett yttrande från BFN förenliga med god redovisningssed.

RÅ 2004 ref. 113 rörde frågan om nedlagda kostnader skulle anses utgöra kostnader för framtagning av inventarier och därmed aktiveras eller om de utgjorde omedelbart avdragsgilla forsknings- och utvecklingskostnader. Regeringsrätten hänvisade i sin dom både till 17 § 2 st. GBFL och till BFN:s rekommendation R 1, där det framgick att den sort kostnader som var ifråga var möjliga att aktivera, men att det inte förelåg någon skyldighet att göra så. Det av den lokala skattemyndigheten påförda skattetillägget bortföll därmed.

[69] Denna praxis synes emellertid enligt Regeringsrätten inte ha utgjort god redovisningssed.
[70] Skattetillägg kan givetvis utgå om den skattskyldige visserligen följer god redovisningssed, men där sambandet bryts och särskilda skatteregler tar överhanden.
[71] BFN U 88:1.

Komplicerade redovisningstekniska frågor ställdes på sin spets i RÅ 1998 not 106. Ett servicebolag tillhörigt en byggmästarförening hade kostnadsfört en skuld för deltagande i en utställning som reklamkostnader. BFN framhöll i ett yttrande svårigheterna i att avgöra om posten skulle kostnadsföras omedelbart eller tillgångsföras. Regeringsrätten ansåg att utredningen i målet inte gav något närmare underlag för bedömning av vilka effekter deltagandet i mässan förväntades ge. Det kunde därför inte vara i strid med god redovisningssed att kostnadsföra reklamskulden det aktuella räkenskapsåret. Det var då inte heller visat att bolaget hade lämnat en oriktig uppgift.

Även i RÅ 2002 not 184 var innehållet i god redovisningssed avgörande för om skattetillägg skulle påföras eller ej. Målet gällde, i likhet med RÅ81 1:33, avdragsrätten för ingående mervärdesskatt. I detta mål hade emellertid leveransen skett före det att fakturan hade utfärdats. Länsrätten fann, delvis med hänvisning till BFN U 90:2, att den ingående mervärdesskatten hade dragits av för tidigt och påförde skattetillägg. Avdragsrätt förelåg inte förrän säljarens fakturor hade mottagits. Regeringsrätten undanröjde med hänvisning till RÅ 1999 ref. 16 skattetilläggen, på den grund att det inte kunde anses strida mot god redovisningssed att dra av ingående mervärdesskatt när leverans av varorna hade skett istället för att invänta att fakturorna anlände.[72]

4.7.3 Avgöranden där kammarrätt har påfört skattetillägg

Det synes bland opublicerade rättsfall vara enklare att finna sådana där domstolar påfört skattetillägg p.g.a. att den skattskyldige avvikit från god redovisningssed och därmed taxerats med för låg skatt. Kammarrätten i Sundsvall fastställde i ett domslut 2000-09-13 skattetillägg för ett bolag i galvaniseringsbranschen, som enligt domstolen felaktigt redovisat lagervärdet för zink avsett för galvaniseringsprocessen.[73] Zinken förvarades i en varmhållen gryta, varvid den delvis förorenades. Bolaget hade värderat den i grytan flytande zinken till det pris som kunde erhållas vid en omedelbar försäljning. Enligt rätten stred en sådan värdering mot fortlevnadsprincipen (*going concern*). Föroreningen av zinken påverkade inte dess användbarhet och någon värdeminskning för zinken hade inte skett. Bolaget hade avvikit från gällande

[72] I RÅ 1999 ref. 16 diskuterades innehållet i god redovisningssed utförligt, men skattetillägg var inte föremål för prövning i målet.
[73] Målnr 3874-1998.

bokföringsprinciper, vilket utgjorde en oriktig uppgift som föranledde skattetillägg. Fortlevnadsprincipen var vid denna tidpunkt inte lagreglerad, utan kammarrätten hänvisade till förarbeten samt rättsfallet RÅ83 1:7.[74]

I målnr 4202-2000 fastställde kammarrätten i Stockholm skattetillägg för ett bolag ingående i en internationell koncern, bl.a. för att felaktigt ha gjort reservationer för framtida försäljnings- och administrationskostnader.[75] Både den skattskyldige och skattemyndigheten hade hänvisat till RR 2 Varulager, trots att denna uttryckligen inte var tillämplig på arbeten med lång tillverkningstid. Förvaltningsdomstolarna fann att rekommendationen i brist på andra rättskällor ändå kunde tjäna som visst tolkningsdata ifråga om bolaget hade rätt att göra en reservering. Kammarrätten ansåg dock att bolaget inte tillräckligt tydligt preciserat vilka faktiska kostnader reserveringarna avsåg, hur dessa hade beräknats eller hur de hade fördelats på de aktuella projekten. Genom att tillgodogöra sig de felaktiga avdragen hade bolaget enligt kammarrätten lämnat en oriktig uppgift och bolaget påfördes således skattetillägg.

Kammarrätten i Stockholm påförde i en dom 2003-05-12 skattetillägg för ett bostadsbolag som felaktigt periodiserat intäkter istället för att ta upp dem som inkomster det innevarande räkenskapsåret.[76] Rätten hänvisade i detta avseende till BFN U 93:2, BFN U 87:1 och BFN U 87:9, i vilka BFN lämnat uttalanden kring tidpunkten för intäktsföring.

Kammarrätten i Stockholm påförde i målnr 4423-03 ett åkeri skattetillägg efter att felaktigt i förtid dragit av ingående mervärdesskatt för en på avbetalning inköpt lastbil.[77] Mervärdesskatten skulle ha redovisats under den period då inköpet borde ha bokförts enligt god redovisningssed.[78] Åkeriet synes ha dragit av ingående mervärdesskatt i samband med mottagandet av ett avtal om framtida köp av lastbilen. Länsrättens uppfattning, vilken tycks ha gillats av Kammarrätten, var att säljaren inte borde ha utfärdat faktura förrän lastbilen hade levererats och att åkeriet därför hade gjort fel genom att

[74] SOU 1967:49, s, 86, prop. 1975:104, s. 177, samt prop. 1995/96:10, del II, s. 14–15. Fortlevnadsprincipen regleras numera i 2 kap. 4 § 1 st. 1 p. ÅRL. I rättsfallet RÅ83 1:7 var frågan om emballage tillhörigt ett choklad- och konfektyrföretag utgjorde varulager eller förbrukningsvaror. Regeringsrätten stannade vid det förstnämnda. Utgången i detta mål avgjordes dock efter dåvarande kommunalskattelagens regler, inte med hänvisning till bokföringspraxis.

[75] Avgjort 2002-12-02.

[76] Mål nr 5106-, 5107-, 5108 – 2001.

[77] Avgjort 2005-05-12.

[78] Se 13 kap. 16 § ML.

dra av ingående mervärdesskatt när avtalet hade mottagits. Kammarrätten ansåg att de i målet redovisade omständigheterna inte var skäl nog för befrielse från skattetillägg för periodiseringsfel. Domstolarna verkar ha uppfattat det översända avtalet som något annat än en faktura, annars är utgången i målet oförenlig med BFN:s utlåtande i ovan nämnda RÅ81 1:33.

I målet 2400-03 påförde Kammarrätten i Sundsvall en papperskoncern skattetillägg för att bl.a. gjort en avsättning i samband med att en kommun övertog ett av koncernen tidigare drivet museum.[79] Rätten fann med hänvisning både till redovisningsrekommendationer (BFN U 90:8) och rättspraxis att nämnda kostnader utgjorde driftskostnader som skulle dras av det år då motpartens motprestation utfördes.

Kammarrätten i Göteborgs avgörande i målnr 1252-04 gällde bl.a. frågan om vilken betydelse Bokföringsnämndens rekommendationer hade för möjligheten att lägga om räkenskapsåret.[80] Av 12 § GBFL framgick att omläggning av räkenskapsår inom en koncern kunde göras utan att särskilt tillstånd givits för att åstadkomma ett enhetligt räkenskapsår inom koncernen. BFN hade i ett cirkulär uttalat att det stod fritt att välja räkenskapsår när en koncern bildades, men att valet borde styras av det ekonomiskt mest betydelsefulla företaget.[81] Om ytterligare dotterbolag senare inköptes skulle deras räkenskapsår anpassas till moderbolagets. Den aktuella koncernen hade anpassat sina räkenskapsår efter ett nyinköpt dotterbolags räkenskapsår. Kammarrätten konstaterade att BFN hade inrättats för att närmare precisera begreppet god redovisningssed och därvid följa utvecklingen av redovisningspraxis. Även om nämndens uttalanden inte hade någon bindande verkan var de av stor betydelse vid tillämpningen av BFL. Bolagets omläggning av räkenskapsår inte stod i överensstämmelse med god redovisningssed. Det eftertaxerades och påfördes skattetillägg. Avgörandet är ett exempel på en sanktion utgått med stöd av ej bindande normgivning som kompletterar en formell redovisningsregel, dvs. frågan om byte av bokföringsår.

Ytterligare en dom rörande redovisning av mervärdesskatt är kammarrätten i Jönköpings avgörande 2007-10-15 i målnr 1162-07. Målet rörde ett företag i byggbranschen som enligt SKV avsiktligt senarelagt sin fakturering på ett sätt som avvek från god redovisningssed. Rätten konstaterade att det enligt BFNAR 2001:2 framgick att andra affärshändelser än kontanta in-

[79] Avgjort 2005-08-31.
[80] Avgjort 2005-09-13.
[81] BFN C 8/2.

och utbetalningar fick bokföras senare än så snart som det kunde ske om det fanns särskilda skäl och var förenligt med god redovisningssed. Bokföring av fordringar och skulder kunde vänta till dess faktura utfärdats eller mottagits eller enligt *god affärssed* (min kurs.) borde ha förelegat. Kammarrätten hänvisade till förarbeten till GBFL där det framgick att syftet inte varit att låta säljaren få alltför stora möjligheter att själv avgöra när bokföringsskyldigheten inträder genom att dröja med faktureringen.[82] I äldre uttalanden från BFN framgick att det inte var förenligt med god affärssed att medvetet fördröja faktureringen för att ge köparen en dold betalningsfrist.[83] Kammarrätten menad att god redovisningssed inbegrep god affärssed och att den senare inte gärna kunde indikera ett senare datum än vad som följde av god redovisningssed, dvs. före utgången av påföljande månad. Bolagets mervärdesskatteredovisning var därmed felaktig och bolaget påfördes skattetillägg för periodiseringsfel.[84]

4.7.4 Avgöranden där kammarrätt inte har påfört skattetillägg

I Kammarrätten i Stockholms dom 2000-10-19 i målnr 8979 och 8980-1997 fastställde domstolen länsrättens beslut att inte påföra ett bolag skattetillägg trots att bolaget felaktig redovisat mervärdesskatten.[85] Bakgrunden i målet var en koncernintern uthyrning av lagringscisterner, vilken fakturerades i efterskott. Länsrätten konstaterade att frågan om faktureringstidpunkt fick avgöras med utgångspunkt i branschpraxis. I avsaknad av annan bevisning om sådan praxis hänvisade rätten till det avtal som i efterhand upprättats mellan koncernbolagen och som föreskrev att uthyrningen skulle faktureras kvartalsvis. Med utgångspunkt i avtalet konstaterades att bolaget hade lämnat oriktiga uppgifter. Eftersom god affärssed vid avtal som innebar fakturering i efterhand var svårbedömd fann länsrätten att det påförda skattetillägget borde efterges.

[82] Prop. 1975:104, s. 168–169.

[83] BFN U 90:2.

[84] Intressant att notera i målet är att SKV hävdade att det inte var ett periodiseringsfel utan en oriktig uppgift, på den grund att den aktuella mervärdesskatten överhuvudtaget inte hade redovisats när verket upptäckte felet. Kammarrätten konstaterade dock att det inte kan vara en förutsättning för att periodiseringsfel skulle föreligga att mervärdesskatten redan redovisats felaktigt.

[85] Målet påminner såtillvida om RÅ 2002 not 184.

Eftergift av skattetillägg gjordes även i nämnda kammarrätts dom i målnr 3381-1997.[86] Ett bolag hade avvikit från de lagervärderingsregler som fanns i FAR:s rekommendation nr 2.[87] För att uppfylla kraven enligt god redovisningssed måste ett företag ha ett fungerande system för internredovisning. Bolaget hade i sin lagervärdering inte följt internredovisningen och upptaxerades därmed. Eftersom det inte framgick av deklarationen hur lagervärderingen hade gjorts hade en oriktig uppgift lämnats. Med hänvisning till att bolaget kunde ha bibringats uppfattningen av skattemyndigheten att principerna för lagervärdering var godkända skattemässigt ansågs dock bolagets agerande som ursäktligt och skattetillägget eftergavs.

Ett annat fall där skattetillägg inte uttogs trots avvikelser från god redovisningssed är Kammarrätten i Stockholms dom i målnr 6482-1999.[88] Sakfrågan gällde fakturering vid pågående arbeten för löpande räkning och den särskilda skatteflyktsregel vid utebliven fakturering som numera återfinns i 17 kap. 31 § IL. Den skattskyldige hade mottagit à conto-belopp, vilka tagits upp som skulder. Fakturering kunde dock dröja i flera år. Kammarrätten fann att skatteflyktsregeln enligt dess förarbeten var tillämplig på det fall att en skattskyldig avstår från att delfakturera pågående konsultarbeten, men istället tar emot delbetalningar som sedermera avräknas mot slutfakturan. De löpande betalningarna skulle enligt kammarrätten tas upp till beskattning. Med hänvisning till praxis (RÅ 1990 not 101) fann rätten att det måste antas att bolaget enligt god redovisningssed kunde fakturera ett belopp som motsvarade det arbete som lagts ner under beskattningsåret. Vidare hänvisade domstolen till ett yttrande vari BFN fastslog att man inte generellt i en bransch kan senarelägga bokföringstidpunkten enbart beroende på att man under en längre tid dröjer med faktureringen.[89] Kammarrätten instämde däremot i länsrättens bedömning att frågan om redovisning av pågående arbeten objektivt sett var så svårbedömd att skattetilläggen borde efterges.

Kammarrätten i Stockholm tog 2004-06-02 i målnr 3030-01 bl.a. ställning till om en filial tillhörig en internationell koncern kunde tillämpa en schablonmetod för lagervärdering använd globalt inom koncernen. Rätten konstaterade att Regeringsrätten, efter yttrande av BFN, i RÅ 2003 not 167

[86] Avgjort 2001-03-29.

[87] Att notera är att denna rekommendation enligt rätten inte längre gällde under det aktuella räkenskapsåret utan hade ersatts med den likalydande RR 2. Rätten hänvisade ändå till den upphävda rekommendationen.

[88] Avgjort 2001-05-08.

[89] BFN 1994-12-19, dnr 71/94.

fastslagit att schablonmetoder var förenliga med god redovisningssed, under förutsättning att det fanns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömning, att schablonmetoden tillämpades konsekvent samt att den gav ungefär samma värde som en individuell bedömning hade gjort. Dessa krav var inte uppfyllda i det aktuella målet. Kammarrätten fann dock att filialen, trots att den inte redovisat en tillförlitlig utredning för att schablonmetoden skulle kunna accepteras, inte hade lämnat en oriktig uppgift. Skattetillägg påfördes således inte i denna del av målet.

Beskattningstidpunkten för ersättning för leasingkontrakt var föremål för Kammarrätten i Göteborgs avgörande 2007-03-21 i mål 1729-05. Kammarrätten konstaterade att den dåvarande bokföringslagen inte innehöll några uttryckliga bestämmelser kring tidpunkten för intäktsredovisning. Med hänvisning till försiktighets- och realisationsprinciperna fann kammarrätten att hela ersättningen borde ha bokförts vid försäljningstillfället, oaktat att huvuddelen av betalningen inte kommit bolaget tillhanda vid denna tidpunkt. Ifråga om skattetillägg ansåg rätten emellertid att den skatterättsliga frågan var av sådan art att felaktigheten framstod som ursäktlig. Skattetillägg påfördes således inte.

Kammarrätten i Jönköping fastställde i målnr 4226-06 och 4228-06 Skatteverkets upptaxering av ett par aktiebolags inkomster av näringsverksamhet till en följd av att lagervärderingen inte hade godtagits.[90] Bolagen hade ifråga om lagervärderingen hänvisat till BFNAR 2001:4, vari det framgick att det var förenligt med god redovisningssed att använda en schablonmetod vid inkuransbedömningen. En förutsättning var vidare att schablonmetoden kunde antas ge ungefär samma värde som en individuell bedömning hade gjort. Kammarrätten fann att bolagen inte hade presenterat något material som gav stöd för bolagets värdering skulle kunna accepteras skattemässigt.

Rörande skattetillägget menade dock kammarrätten att det inte gick med säkerhet att fastställa att bolagen hade lämnat oriktiga uppgifter. Eftersom den valda värderingsmetoden utgjorde ett undantag från huvudregeln hade det enligt rätten varit lämpligt att bolagen hade lämnat öppna yrkanden. Samtidigt kunde det inte uteslutas att bolagen haft fog för den värdering som hade gjorts. Bolagets revisorer vittnade inför rätten om att de ansåg att värderingen var korrekt. Skattetilläggen undanröjdes därmed.

[90] Avgjorda 2007-11-21.

4.8 Sammanfattande analys

I kapitlet har undersökts i vilken utsträckning avvikelser från god redovisningssed kan utgöra någon form av skattebrott eller medföra att skattetillägg påförs den skattskyldige. Bakgrunden till denna frågeställning står givetvis att finna i det nära samband som föreligger mellan redovisning och beskattning inom det s.k. kopplade området. Både ansvar för skattebrott och påförande av skattetillägg förutsätter i princip att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller i liknande situationer. Den oriktiga uppgiften behöver dock inte ha ingått i deklarationen, utan kan ligga dold i bokföringsmaterial. Detta material bifogas inte företagens deklarationer och oriktiga uppgifter kommer således inte till Skatteverkets kännedom annat än i samband med t.ex. skatterevisioner. Reellt är bilden sådan att få åtal för skattebrott väcks i de allmänna domstolarna, samtidigt som skattetilläggen utgör massärenden hos Skatteverket och i förvaltningsdomstolarna.

Skattebrottet har ingen motsvarighet till bokföringsbrottets huvudsaksrekvisit. Trots detta synes de gärningar som utgör skattebrott regelmässigt vara betydligt allvarligare än vad enstaka avvikelser från redovisningsnormer i allmänhet torde vara. En förklaring till detta står att finna i skattebrottets konstruktion som uppsåtsbrott. Den som uppsåtligen avser att undanhålla skatt genom att lämna oriktiga uppgifter är förmodligen även beredd att begå allvarligare gärningar än att endast avvika från god redovisningssed. Samtidigt finns det troligen även för skattebrotten en selektion, som medför att åtal i första hand väcks i tämligen enkla fall. Brottstypen skattebrott kompletteras med flera straffsanktioner mot mildare förseelser, men inte heller rörande dessa synes det i rättspraxis förekomma att rena avvikelser från god redovisningssed beivras.

Fler prejudikatsavgörande finns rörande skattetillägg och redovisningsfrågor. Detta är i sig inte ägnat att förvåna, då påförande av skattetillägg inte förutsätter uppsåt. I flertalet av de avgöranden där Regeringsrätten har behandlat redovisningsfrågor har utgången dock blivit att den skattskyldige har befriats från skattetillägg. Grunden för detta har i allmänhet varit att Regeringsrätten funnit att den skattskyldige har redovisat på ett sätt som är förenligt med god redovisningssed och redovisningsnormer. I RÅ 1989 ref. 82 var dock innebörden av god redovisningssed omtvistad och det var då ursäktligt att redovisa fel. Av ett av avgörandena, RÅ81 1:26, framgår inte varför skattetillägg inte påfördes. Innehållet i god redovisningssed var enligt Regeringsrätten inte oklart. Möjligen kan rätten ha bedömt den materiella

frågeställningen som en värderingsfråga, men av referatet att döma var det den felaktiga klassificeringen av lagertillgångarna som var avgörande.

Det finns betydligt fler opublicerade rättsfall där någon av kammarrätterna påfört en skattskyldig ett skattetillägg efter avvikelser från god redovisningssed. Dessa avgöranden förtydligar den betydelse god redovisningssed har för de materiella skatterättsliga lösningarna inom det kopplade området. Vidare framgår det tydligt att redovisningsrekommendationer och allmänna råd i allmänhet anses utgöra god redovisningssed. Med hänsyn till det materiella sambandet medför avvikelser från den kompletterande normgivningen tydligen att oriktig uppgift har lämnats och att skattetillägg således skall uttas. Det går dock att även finna ett antal kammarrättsavgöranden där av Skatteverket påförda skattetillägg har eftergivits. I något av dessa fall var det oklart om den skattskyldige hade avvikit från god redovisningssed. Vid flera tillfällen har skattetilläggen dock eftergivits trots att den skattskyldige klart avvikit från god sed.[91] Hänsyn har ibland tagits till den skattskyldiges interna rutiner, även om dessa inte varit förenliga med god redovisningssed.[92] Utgången i dessa kammarrättsavgöranden kan, trots att de saknar det prejudikatvärde som tillkommer mål från den högsta instansen, tas som intäkt för att ett visst utrymme för avvikelser från god redovisningssed finns, utan att skattetillägg med automatik påförs.

[91] Mål nr 3381-1997, 6482-1999 samt 3030-01.
[92] RÅ 1989 ref. 82, mål nr 3030-01 samt 4226-4228-06.

5 Styrelseledamöters, aktieägares och revisorers ansvar enligt ABL och KöpL

5.1 Inledning

I aktiebolagsrätten gäller sedan gammalt att personer som agerar som bolagsorgan kan åläggas skadeståndsskyldighet.[1] Ett syfte med detta kapitel är att undersöka i vilken utsträckning avvikelser från god redovisningssed kan medföra bolagsrättsligt skadeståndsansvar. Detta syfte medför att det endast är motiverat med en kortare genomgång av det skadeståndsansvar som associationsrättsligt kan föreligga för olika aktörer i andra situationer. Vidare är det ett syfte med kapitlet att belysa de möjligheter till köprättsligt skadestånd som kan bli aktuella vid tvister angående företagsköp, där priset kommit att sättas felaktig p.g.a. avvikelser från god redovisningssed. Andra aspekter rörande associations- eller köprättsligt skadestånd än sådana som har direkt koppling till ämnet för studien kommer inte att beröras.

5.2 Skadeståndsansvaret enligt ABL

Skadeståndsansvaret regleras i 29 kap. ABL. Det är tre kategorier av organledamöter som kan bli skadeståndsskyldiga enligt nämnda kapitel. En stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör som när han eller hon utför sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget skall ersätta skadan.[2] Detsamma gäller om skadan tillfogas aktieägare eller någon annan genom överträdelse av ABL, ÅRL eller annan tillämplig årsredovisningslag eller bolagsordningen.[3] Den senare bestämmelsen är att betrakta som en

[1] För historik, se Dotevall, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, s. 440–444.

[2] 25 kap. 1 § 1 st. ABL.

[3] "Någon annan" avser främst bolagets fordringsägare, se Skog, Rodhes aktiebolagsrätt, s. 230. Leffler, JT 1996/97, s. 544, anför emellertid att han av rättsfallet NJA 1996 s. 224 får uppfattningen att Högsta Domstolen för att skadeståndsskyldighet skall föreligga inte kräver något rättsförhållande mellan bolaget och den ersättningsberättigade.

ansvarsbegränsning i förhållande till den förstnämnda.[4] Skadeståndsansvar gentemot bolaget förutsätter tydligen inte att en överträdelse har skett av lag eller bolagsordning. Tvärtom har styrelseledamöter och verkställande direktör ett ansvar för att de med tillbörlig omsorg uppfyller de plikter som anses följa av deras organställning i bolaget.[5] Bolagsorganens skadeståndsansvar omfattar endast förmögenhetsskador och är att se som speciallagstiftning med ett gentemot den drabbade generösare innehåll än i den allmänna skadeståndsrätten.[6]

Som framgått ovan kan skadeståndsansvar gentemot tredje man föreligga då någon organledamot överträder någon av årsredovisningslagarna. En fråga som infinner sig är givetvis, vad innebär en överträdelse av exempelvis årsredovisningslagen? Syftar lagrummet endast till de formella reglerna för uppställning och offentliggörande av årsredovisningar eller är det även hänvisningen till god redovisningssed i 2 kap. 2 § ÅRL som avses? Dotevall anför att motsvarande lagrum i GABL utöver aktiebolagslagen även borde ha omfattat delar av GBFL, nämligen de som reglerade upprättandet av årsredovisning.[7] Sedan de grundläggande reglerna för upprättande av årsredovisning brutits ur GABL och flyttats till ÅRL infördes i förstnämnda lag även en hänvisning till "årsredovisningslagarna", vilken ordagrant överflyttats till 2005 års ABL.[8]

En revisor, en lekmannarevisor och eller en *särskild granskare* kan bli skadeståndsskyldig på samma grunder som gäller för stiftare, styrelseledamöter och verkställande direktörer.[9] Således kan de bli ersättningsskyldiga om de uppsåtligen eller genom oaktsamhet orsakar skada gentemot bolaget eller tredje man om de bryter mot ABL, tillämplig årsredovisningslag eller bolagsordningen. Om ett revisionsbolag är revisor för ett bolag är det revisionsbolaget som är skadeståndsskyldigt.

Slutligen kan en aktieägare bli skadeståndsskyldig om han eller hon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet orsakar skada för bolaget, för annan aktieägare eller för tredje man genom överträdelse av ABL, tillämplig års-

[4] Dotevall, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, s. 444.
[5] Prop. 1997/98:99, s. 192.
[6] Sandström, Svensk aktiebolagsrätt, s. 382.
[7] Dotevall, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, s. 440–447.
[8] 15 kap. § 1 GABL. Se prop. 1995/96:10, s. 302.
[9] 29 kap. 2 § ABL. Revisorns skadeståndsansvar enligt aktiebolagsrätten behandlas av Moberg, Bolagsrevisorn, s. 147–169. En aktieägare kan väcka förslag om granskning bl.a. av bolagets förvaltning och räkenskaper genom en särskild granskare, 10 kap. 21 § ABL.

redovisningslag eller bolagsordningen.[10] Som exempel på sådan skada kan lämnas den situationen att en aktieägare deltar i fastställande av en oriktig balansräkning och utdelning av vinst med medel, som om balansräkningen varit riktig inte hade varit utdelningsbara.[11]

Skadeståndsansvar förutsätter således att någon har lidit en förmögenhetsskada till följd av den felaktiga årsredovisningen. Som exempel på detta kan lämnas att en *aktieägare* säljer sina aktier till ett för lågt pris.[12] I doktrinen råder emellertid delade meningar om bolagsrättsligt skadeståndsansvar kan utgå till en *köpare* som köper aktier till ett för högt pris.[13] Likaledes är meningarna delade om skadeståndsansvaret omfattar skada till följd av *underlåtenhet* att köpa eller sälja aktier. Vidare har det anförts att det krävs ett starkare samband mellan felaktigheter i årsredovisningen och en för borgenär eller aktieägare visad skada.[14]

I ABL stadgas även särskilt om skyldigheten för styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning och låta bolagets revisorer granska denna.[15] En sådan skyldighet föreligger om det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade.[16] Vid upprättande av kontrollbalansräkningen får i förhållande till de redovisningsrättsliga huvudreglerna mer fördelaktiga värderingsregler tillämpas.[17] Av störst betydelse är att tillgångar får redovisas till nettoförsäljningsvärden, vilka givetvis kan vara betydligt högre än de bokförda. Vidare får tillgångar värderas till högre värden och avsättningar och skulder till lägre värden än i den ordinarie balansräkningen, om detta är förenligt med god redovisningssed. En tillämpning av denna regel förutsätter således att det finna alternativa redovisningsmetoder som är förenliga med god redovisningssed i en viss situation.[18]

[10] 29 kap. 3 § ABL.

[11] Stenbeck, Wijnbladh, Nial, Aktiebolagslagen, s. 493.

[12] Dotevall, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, s. 499.

[13] Jfr Dotevall, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, s. 499, och Hultmark, SvJT 1988, s. 636.

[14] Dotevall, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, s. 537.

[15] 25 kap. 13 § ABL. En utförlig redogörelse för kontrollbalansräkningen och dess funktion ges av Leffler i JT 2008/09, s. 803–826.

[16] Det finns även en skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning om det vid verkställighet enligt UB visat sig att bolaget saknar tillgångar till full betalning av fordran. Denna skyldighet har i praxis visat sig vara av begränsad betydelse och diskuteras inte mer i framställningen.

[17] 25 kap. 14 § ABL.

[18] Ifråga om mindre företag torde detta vara mycket ovanligt efter ikraftträdandet av BFNAR 2008:1 (K2). Rekommendationer för upprättande av kontrollbalansräkning har lämnats av FAR-SRS i RedR 2 Kontrollbalansräkning.

Om en styrelse försummar skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning när denna skyldighet är för handen är styrelseledamöterna solidariskt ansvariga för de förpliktelser som bolaget ådrar sig under den tid underlåtenheten att upprätta kontrollbalansräkningen består.[19]

Skadestånd kan även utgå enligt försäkringsrörelselagen under ungefärligen samma omständigheter som enligt 29 kap. ABL.[20] En skillnad är givetvis att försäkringsrörelselagen istället hänvisar till överträdelser av ÅRFL. Av skillnader av betydelse jämfört med ABL kan framhållas att utöver aktieägare kan även *delägare* och röstberättigad som inte är delägare åläggas skadeståndsansvar. Delägare förekommer nämligen i ömsesidiga försäkringsbolag som inte utgör försäkringsaktiebolag.[21] Liknande skadeståndsskyldighet finns även för organledamöter i sparbanker.[22] Eftersom det inte finns några delägare i egentlig mening i en sparbank saknas skadeståndsansvar för denna kategori. De huvudmän som företräder bankkunderna har istället ett ansvar motsvarande styrelseledamöter.[23]

Äldre aktiebolagslagar innehöll även straffrättsliga bestämmelser, vilka var tillämpliga när styrelseledamot eller VD vid upprättande av balansräkning, vinst- eller förlusträkning eller förvaltningsberättelse förfarit i strid med de redovisningsregler som fanns i dessa aktiebolagslagar.[24] Enligt doktrinen var tillämpningen av lagrummet i betydande utsträckning beroende av den redovisningsskyldiges omdöme.[25] Vid införandet av 1975 års ABL slopades dessa straffbestämmelser med motiveringen att överträdelserna var straffbelagda enligt annan lagstiftning.[26]

Göta hovrätts dom den 23 juni 1964 gällde ett kommunalt bussbolag, vars VD och styrelseledamöter åtalades för brott mot 1944 års ABL.[27] Denna lag innehöll, som komplement till dåvarande bokföringslag, värderingsregler för bl.a. anläggningstillgångar och krav på årliga avskrivningar på sådana tillgångar.[28] Organledamöterna hade enligt åklagaren underlåtit att

[19] 25 kap. 18 § 1 st. ABL.
[20] 16 kap. försäkringsrörelselagen (1982:713).
[21] 1 kap. 7 § försäkringsrörelselagen (1982:713).
[22] 9 kap. sparbankslagen.
[23] 9 kap. 1 § sparbankslagen.
[24] 132 § 6 p. 1910 års ABL, 213 § 5 p., 215 § 1 p. 1944 års ABL.
[25] Stenbeck, Wijnbladh, Nial, Aktiebolagslagen, s. 504.
[26] Prop. 1975:103, s. 573–575.
[27] Se SvJT 1965 rf, s. 34–35.
[28] 100 § 1 mom. 1 st. 1944 års ABL.

göra avskrivningar på bolagets busspark. Både härads- och hovrätt fann att årsredovisningen i detta fall inte hade offentliggjorts i enlighet med aktiebolagsrättsliga regler och att den åtalade gärningen därför inte var straffbar.

5.3 Rättspraxis

Få avgöranden från Högsta domstolen har rört kopplingen mellan styrelseledamöters skadeståndsansvar och avvikelser från god redovisningssed. NJA 1993 s. 484 rörde ett teknikbolag som hade försökt utveckla ett datorstyrt debiteringssystem för taxibranschen. Systemet blev dock inte färdigt före det att bolaget gick i konkurs. Ett konsultföretag som utgjorde oprioriterad borgenär i konkursen stämde de tre styrelseledamöterna i teknikbolaget. Enligt konsultföretaget hade skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning förelegat om inte teknikbolaget felaktigt hade aktiverat kostnader för utveckling. Inför Högsta domstolens förhandling infordrade rätten yttranden både av BFN och FAR.

Bokföringsnämnden uttalade sig endast om aktivering av utvecklingskostnader i den ordinarie balansräkningen utan att ta ställning till om samma förutsättningar skulle tillämpas även i en kontrollbalansräkning. Nämnden konstaterade att i 17 § 2 st GBFL angavs att bl.a. utvecklingskostnader fick tas upp som anläggningstillgång om de var av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Årliga avskrivningar skulle göras med minst en femtedel av tillgångens värde, men kunde göras med mindre belopp om det p.g.a. särskilda omständigheter kunde anses överensstämma med god redovisningssed. När de i målet berörda händelserna inträffade fanns en rekommendationsprodukt i kraft som rörde det aktuella lagrummet.[29] Denna anvisning behandlade emellertid explicit endast redovisning av programvaror hos *användare*, inte hos *programvarutillverkare*. Nämnden ansåg ändå att den var till ledning för bedömningen i målet. Enligt anvisningen *fick* större projekt av väsentligt värde och med en ekonomisk livslängd på mer än tre år tas upp som anläggningstillgångar. Ifråga om redovisning av utvecklingskostnader fanns ingen tillämplig rekommendation, men nämnden hänvisade till en produkt som tillkommit senare.[30] Slutsatsen som nämnden drog var att utvecklingskostnader som huvudregel skulle redovisas som kostnader i takt med att de uppstod. Nedskrivning av tidigare aktiverade

[29] BFN:18.
[30] BFN R 1.

kostnader skulle göras om det inte var sannolikt att den på förhand kalkylerade intäkten skulle komma att uppstå.

FAR anförde att den senare tillkomna rekommendationen om forsknings- och utvecklingskostnader endast utgjorde en kodifiering av gällande redovisningspraxis. Rekommendationen kunde därför ses som god redovisningssed för de aktuella boksluten.

Högsta domstolen konstaterade att för att kunna ålägga styrelseledamöterna skadeståndsansvar krävdes att det egna kapitalet rent faktiskt hade gått ned under den kritiska gränsen. Det var inte tillräckligt att det fanns misstanke om att så var fallet.

Rätten rekapitulerade vad normproducenterna uttalat angående innehållet i god redovisningssed och övergick till att diskutera i vilken utsträckning kontrollbalansräkningar skulle upprättas enligt samma principer som ordinarie balansräkningar. Högsta domstolen fann att försiktighetsprincipen rimligen inte kunde tillämpas fullt ut på kontrollbalansräkningar, eftersom detta kunde tvinga fram en förtida likvidation. Utvecklingskostnader borde kunna tas upp som en tillgång, men det kunde inte helt bortses från bolagets finansiella ställning. Det hade inte visats att styrelsen inte hade rätt att ta upp utvecklingskostnader som en tillgång, vilket medförde att aktiekapitalet var i behåll.[31] Avgörandet visar, trots att något skadestånd inte utdömdes, att innehållet i god redovisningssed kan ha stor betydelse för att avgöra om skadeståndsskyldighet föreligger eller ej.

I rättsfallet NJA 1988 s. 620, vilket även detta handlade om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning, diskuterades bl.a. frågan om avskrivningarnas storlek var förenlig med god redovisningssed. Totalt fem yttranden från olika myndigheter och föreningar hade ingivits i målet, men HD hänvisade inte till något av dem. Ifråga om avskrivningarnas storlek, vilka rörde sig inom de gränser som uppställdes av dåvarande lagstiftning (17 § 1 st. GBFL), verkar rätten ha nöjt sig med det aktuella bolagets revisors vittnesmål om att denne skulle acceptera så låga avskrivningar som bolaget hade gjort. Skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning förelåg därmed inte.

Givetvis kan skadestånd åläggas någon av ovan nämnda bolagsorgan med stöd av den allmänna bestämmelsen i skadeståndslagen om ren förmögenhetsskada genom brott.[32] Sådant skadestånd hade yrkats av målsägande i NJA 1994 s. 336. Eftersom de tilltalade frikändes från åtal för grov ored-

[31] Kärandebolaget hade vunnit både i tingsrätt och hovrätt.

[32] 2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207).

lighet mot borgenärer påfördes inte heller något skadeståndsansvar för ren förmögenhetsskada.

Få avgöranden gäller revisorers skadeståndsansvar och de fall som finns behandlar i första hand värderingsfrågor utan koppling till redovisningsrekommendationer. NJA 1996 s. 224 rörde en revisor som hade medverkat till att utvecklingskostnader hade aktiverats till högre belopp än vad som var nedlagt för att dölja egna uttag gjorda av företagsledare. Revisorn ålades att betala skadestånd till en bank som lämnat krediter till det reviderade företaget.[33] I NJA 1998 s. 734 befanns en revisor skadeståndsskyldig p.g.a. undermålig lagerinventering. Det har således snarare varit frågan om bevisfrågor än rättsfrågor i dessa avgöranden.

5.4 Köprättens skadeståndsansvar

Skadeståndet utgör en av de viktigaste sanktionerna inom köprätten. En avvikelse från redovisningsnormerna skulle kunna medföra en felaktig värdering av ett aktie- eller företagsköp och därmed aktualisera skadestånd som sanktion för fel i varan.[34] God redovisningssed har dock vanligtvis endast begränsad betydelse för företagsvärderingen eftersom de bokförda värdena i regel inte motsvarar de verkliga. Vid ett aktie- eller företagsköp görs istället värderingen oftast till marknadsvärde, substansvärde eller avkastningsvärde.[35] Företagens redovisning saknar dock inte alls betydelse för värderingen i detaljfrågor.

Köprättsligt indelas fel grovt i *konkreta* och *abstrakta* fel.[36] De konkreta felen utmärks av att felet består i en avvikelse från avtalad eller på annat sätt utfäst standard. Abstrakta fel är för handen om varan avviker från de krav som i allmänhet kan ställa på denna typ av varor. I doktrinen har synpunkten framförts att det är abstrakt standard vid köp av ett aktiebolag att redovisningen är upprättad i enlighet med god redovisningssed.[37] Det synes i praktiken vara vanligt att säljaren uttryckligen garanterar att balansräkningen är

[33] Avgörandet kommenteras bl.a. av Gometz, JT 1996/97, s. 214–229, Kleineman, SvJT 1998, s. 203–204. Jfr även Leffler, JT 1996/97, s. 541–551.

[34] Köparens rätt till skadestånd vid fel i varan regleras i 40 § KöpL.

[35] Hultmark, Kontraktsbrott vid köp av aktie, s. 43–47.

[36] Håstad, Den nya köplagen, s. 70.

[37] Hultmark, Kontraktsbrott vid köp av aktie, s. 157, Johansson, SvJT 1990, s. 94. Åhman, SvJT 1990, s. 484, ser emellertid redovisningen som uppgifter lämnade av annan än säljare och att de därför inte kan utgöra grund för ett abstrakt fel.

riktig och upprättad i enlighet med god redovisningssed.[38] I dessa fall kan felaktigheter i redovisningen således utgöra konkreta fel.[39] Det är emellertid oklart om garantin omfattar varje enskild post på balansräkningen eller endast storleken på det egna kapitalet.[40] Skadeståndsansvaret synes emellertid begränsas av innehållet i god redovisningssed. Som exempel anförs i doktrinen att det inte har ansetts strida mot garantin att det i årsredovisningen utelämnas information om räntefria lån från moderbolag till dotterbolag, eftersom det inte krävdes enligt god redovisningssed att sådana lån särskilt antecknades i årsredovisningen.[41]

Inte heller denna form av skadeståndsansvar är föremål för en omfattande praxis. I en skiljedom mellan två svenska industriföretag prövades bl.a. om köparen hade rätt till prisnedsättning och skadestånd, till följd av att den rörelse köparen förvärvat av säljaren var belastad med högre lönekostnader än vad säljaren hade angivit.[42] Efter utredning visade det sig att den felaktiga lönekostnaden var hänförlig till ett ej beaktat saldo för kompensationsledighet, ej bokförd övertid samt upplupna, men ej utbetalda, löner i en resultatrapport som upprättats särskilt för att informera köparen inför köpet. Rapporten var inte reviderad och enligt skiljenämnden hade köparen inte fog att vänta sig att varje enskild post i rapporten var helt korrekt. Sammantaget ansåg nämnden att det inte förelåg något fel i den sålda rörelsen.

5.5 Avslutande kommentarer

Trots det formellt stränga skadeståndsansvaret för verkställande direktörer, styrelseledamöter, aktieägare och revisorer vid avvikelser från redovisningslagstiftningen är det svårt att finna exempel i rättspraxis på att skadestånd utdömts. Det är föga förvånande att frågan om skadeståndsansvar i första hand har uppmärksammats i samband med skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning, eftersom tredje man kan drabbas påtagligt vid underlåtenhet

[38] Johansson, SvJT 1990, s. 86, Lindskog, Om tolkning av balansräkningsgaranti vid aktiebolagsöverlåtelse, s. 315.

[39] Jfr Karnell, Värdefel vid överlåtelse av rörelsedrivande aktiebolag, s. 279.

[40] Lindskog, Om tolkning av balansräkningsgaranti vid aktiebolagsöverlåtelse, s. 316. Garantierna kan även ges särskilt för vissa poster, se Karnell, Värdefel vid överlåtelse av rörelsedrivande aktiebolag, s. 277.

[41] Hultmark, Kontraktsbrott vid köp av aktie, s. 158, Lindskog, Om tolkning av balansräkningsgaranti vid aktiebolagsöverlåtelse, s. 322.

[42] Huldén, JT 1991-92, s. 517–521.

att upprätta sådan balansräkning. En genomgång av rättspraxis visar dock, trots att de undersökta fallen varit få, att tröskeln för att utdöma sådant skadeståndsansvar är hög. Detta ligger i sakens natur. En kontrollbalansräkning kan aldrig uppvisa lägre värden än den ordinarie balansräkningen. Däremot kan den uppvisa högre, eftersom det finns större möjligheter till värdering av tillgångar till verkligt värde. Av rättspraxis framgår att värdering av poster i en kontrollbalansräkning skall göras enligt "going concern"-principen (NJA 1993 s. 484). De generösare värderingsmöjligheterna vid upprättande av kontrollbalansräkningar talar för att det skall till mer flagranta avvikelser från redovisningsnormerna för att skadeståndsansvar skall föreligga för bolagsorgan.

Utredningen om revisorer och revision har föreslagit att revisorernas ansvar skall bli subsidiärt i förhållande till styrelseledamot eller VD.[43] Bakgrunden är att revisorer, till skillnad från styrelseledamöter och VD, i regel har ansvarsförsäkring. Det framstår därför för skadelidande som naturligt att i första hand stämma revisorn i ett skadeståndsärende.[44] Lagförslaget är motiverat av en EG-rättslig rekommendation om att begränsa skadeståndsansvaret, eftersom det finns en oro för att de stora revisionsbolagen inte kommer att kunna teckna ansvarsförsäkringar i framtiden.[45] Det subsidiära ansvaret är konstruerat så, att den skadelidande får stämma styrelseledamöter eller VD, som i sin tur kan stämma revisorn på skadestånd. Den skadelidande har enligt förslaget inte någon möjlighet att stämma revisorn.

[43] SOU 2008:79.

[44] Möjligheten till jämkning av revisorn skadestånd enligt gällande rätt har behandlats av HD i NJA 2006 s. 136. Avgörandet har kommenterats av Diamant i JT 2006/07, s. 165–174.

[45] Förslaget analyseras kritiskt av Schultz i SvJT 2009, s. 781–790. Det har även kommenterats av Diamant, Balans 11/2008, s. 6–7, och av Brännström & Dotevall, Balans 12/2008, s. 6–7.

6 Revisorsnämnden

6.1 Inledning

Som antytts i undersökningen av revisorers skadeståndsansvar kan en sanktion vid avvikelser från god redovisningssed även vara *indirekt*, dvs. det är inte den person som utfört de ursprungliga felaktigheterna som i slutänden drabbas av sanktionerna.[1] Detta förhållande är likaledes förhanden ifråga om de sanktionsmöjligheter som står till Revisorsnämndens förfogande. I de ärenden som nämnden avgör och som rör redovisningsfrågor är det i en överväldigande majoritet klientföretagen som initialt i något avseende har gjort fel. Vad som ligger revisorerna till last är i allmänhet att de inte har reagerat på felaktigheterna och verkat för rättelse.

I följande kapitel undersöks ett antal avgöranden från Revisorsnämnden, där redovisningsfrågor har spelat en större eller mindre roll. Det relativt stora antalet ärenden har motiverat att avgörandena redovisas i tabellform. Kapitlet avslutas med en sammanfattande analys.

6.2 Revisorsnämndens uppgifter

Revisorsnämnden är en statlig myndighet med huvuduppgift att pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering som revisor.[2] Nämnden utövar tillsyn över och beslutar om disciplinära ärenden mot revisorer och registrerade revisionsbolag. Vidare har nämnden ansvaret för utvecklande av *god revisorssed* och *god revisionssed*.[3] På det sätt som myndigheten för närvarande är organiserad framstår den dock inte som en nämnd i traditionell mening. RN har en myndighetschef och ett tjugotal anställda. Det viktigaste arbetet inom RN bedrivs dock i *Tillsynsnämnden*. Denna nämnd har till uppgift att besluta om föreskrifter, pröva frågor om disciplinära åtgärder, avge förhandsbesked samt i övrigt avgöra ärenden av principiell karaktär som

[1] Se avs. 5.2–5.3.

[2] 3 § revisorslagen (2001:883).

[3] Fler arbetsuppgifter framgår av 1 § förordning (1995:666) med instruktion för Revisorsnämnden.

rör myndighetsutövning mot enskild.[4] Den skall enligt regeringens instruktioner bestå av en ordförande och åtta andra ledamöter.[5] Ordföranden och vice ordföranden ska vara jurister med domarerfarenhet.[6] Av de andra ledamöterna ska två vara godkända eller auktoriserade revisorer. Övriga ledamöter ska ha erfarenhet från verksamhet som berörs av revision.

De disciplinära åtgärder som Tillsynsnämnden kan meddela följer av revisorslagen (2001:883). Den mest ingripande disciplinära åtgärden som kan beslutas av nämnden är att auktorisation eller godkännande som revisor *upphävs*. Detta kan endast ske om revisorn uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt.[7]

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor kan nämnden besluta om en *varning*.[8] Om det är tillräcklig, kan nämnden nöja sig med en *erinran*. I allvarligare fall kan det bli frågan om upphävande av godkännande eller auktorisation. Nämndens beslut kan överklagas hos förvaltningsdomstol.[9] Det krävs prövningstillstånd för överklagande till kammarrätten.[10] Nämnden sammanträder i disciplinärenden mellan sex till åtta gånger per år.

Disciplinärenden kan anhängiggöras vid Tillsynsnämnden på flera sätt. Revisorsnämnden utövar tillsyn över revisorer och revisionsbolag genom s.k. SUT-utredningar. Dessa utredningar omfattar i första hand

- stora revisionsbyråer och revisorer i marknadsnoterade bolag,
- revisorer som vägrat underkasta sig FAR:s kvalitetskontroll,
- revisorer som har ett stort antal revisionsuppdrag,
- revisorer för vilka tveksamheter framkommit vid ansökningar om förnyelse av godkännandet respektive auktorisationen samt
- uppföljning av revisorer som tidigare i RN:s disciplinbeslut konstaterats ha mycket allvarliga brister i sin revisionsverksamhet.

[4] 3 § förordning (2007:1077) med instruktion för Revisorsnämnden.
[5] 4 § förordning (2007:1077) med instruktion för Revisorsnämnden.
[6] 5 § förordning (2007:1077) med instruktion för Revisorsnämnden.
[7] 32 § 1 st. revisorslagen. Godkännande eller auktorisation kan vidare återkallas om revisorn inte betalar fastställda avgifter, vilket dock ligger utanför området för denna undersökning.
[8] 32 § 2 st. revisorslagen.
[9] 36 § revisorslagen.
[10] Det synes vara ovanligt med rättspraxis rörande sådana överklaganden. Ett exempel är Kammarrätten i Stockholms avgörande i mål nr 3669-2001, 2002-02-06, vari kammarrätten påförde en revisor varning i förening med straffavgift.

Om det framkommer allvarligare brister vid en SUT-utredning överlämnas ärendet till Tillsynsnämnden. Dessa ärenden står för en stor andel av disciplinärendena.

Även FAR utför löpande kvalitetskontroller av de revisorer som är medlemmar i föreningen. För de revisorer som inte är medlemmar i föreningen genomför i stället RN kvalitetskontroller. Om allvarligare brister uppdagas vid dessa kontroller öppnas ett disciplinärende.

Ett disciplinärende kan även öppnas efter anmälan från en annan myndighet, revisorsklient eller privatperson. Det är i första hand Skatteverket och till viss del konkursförvaltare som står för dessa anmälningar. Vid anmälningar av klienter eller privatpersoner publiceras inte anmälarens identitet. Tillsynsnämnden kan själv öppna ett ärende exempelvis efter uppgifter i massmedia. Dessa ärenden synes vara mer ovanliga.

Antalet ärenden som avgjorts av Revisorsnämnden sedan år 1995 är tämligen stort. Av avgränsningsskäl undersöks i detta kapitel endast nämndens beslut i disciplinärenden mellan år 2002 och 2007. Avsikten är att utröna i vilken utsträckning avvikelser från god redovisningssed i årsredovisningar medför sanktioner mot de revisorer som vitsordat de ifrågavarande årsredovisningarna. De sanktioner som aktualiseras är således i allmänhet endast indirekta, eftersom det inte är företrädare för de företag där felaktigheterna har begåtts som drabbas av sanktionerna. Endast ett mindre antal ärenden berör felaktigheter i revisorernas egna verksamheter.

Urvalet har begränsats till avgöranden där Revisorsnämnden hänvisar till redovisningsrättslig lagstiftning, redovisningsrekommendationer eller god redovisningssed i motiveringen till besluten. Urvalet av undersökta ärenden har styrts av önskemålet att undvika ärenden som enbart har rört uppenbara formella brister. Vidare har inte överträdelser mot annan lagstiftning undersökts. Det finns talrika avgöranden rörande bolagsrättsliga brister, såsom kontrollbalansräkningar, olovlig vinstutdelning och förekomsten av förbjudna lån.

Ytterst få disciplinärenden gäller emellertid enbart avvikelser från redovisningsnormer. Särskilt SUT-utredningarna lägger stor tonvikt dels på jävsfrågor, dels på revisorernas dokumentationer av de genomförda revisionerna.[11] Om avvikelser från redovisningsnormer behandlas inom ramen för

[11] Jävsfrågor gäller oftast den situationen att revisorns bolag även varit behjälplig med den löpande redovisningen i klientföretagen. Bland dokumentationsfrågorna intar lagerinventeringar en särställning.

dessa ärenden spelar de oftast en underordnad roll. I nedan återgivna tabeller har angivits när avgörandet även avser andra frågor än rent redovisningsrättsliga.

För ökad översiktlighet har de undersökta ärendena strukturerats efter ämnesområden. De ämnesområden som undersöks är disciplinärenden rörande bokföringsbrott, verifikationer, nedskrivningar, uppskrivningar, avskrivningar, balansposter, goodwill samt övriga ärenden som inte kan placeras in under andra rubriker.[12] För varje delområde beskrivs några av de undersökta ärendena i exemplifierande syfte. I tabellform anges vilka lagrum eller redovisningsrekommendationer som åberopats av nämnden. Vidare anges den sanktion som utdömts av Redovisningsnämnden. Däremot redovisas inte specifikt vad som åberopats avseende övriga brister som nämnden sanktionerat. Någon viktning mellan de olika bristerna görs således inte i tabellerna. I analysdelen diskuteras vilken betydelse avvikelser från redovisningsnormer har haft för de utdömda sanktionerna.

För att lättare åskådliggöra disciplinärendenas karaktär har jag valt att inledningsvis i varje avsnitt kort referera några av de undersökta ärendena. Dessa är tänkta att vara representativa för de fall som undersöks i respektive kategori. Avsikten har inte varit att utpeka dessa som mer betydelsefulla än andra avgöranden som inkluderats i undersökningen.

6.3 Bokföringsbrott

Som ovan har beskrivits gäller för att ett bokföringsbrott skall vara för handen att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen.[13] Av rättsfallet NJA 2005 s. 252 framgår att även om redovisningsrättens krav på verifikationers utseende och egenskaper inte är uppfyllda behöver inte ett bokföringsbrott ha blivit begått. Ett mindre antal disciplinärenden gäller fall där klientföretagens företrädare dömts för bokföringsbrott.

Dnr 2003-1316 rörde ett disciplinärende mot en godkänd revisor som dömts för medhjälp till bokföringsbrott. I samband med att det bolag revisorn reviderade övertog en restaurangrörelse upprättades verifikationer som sedermera visade sig vara bristfälliga i förhållande till bokföringslagens krav.

[12] Avseende de ärenden som rubricerats som "Övriga" anges i notform vilka redovisningsfrågor dessa ärenden avser.
[13] Se kap. 3.

Vidare uppfyllde inte intäktsredovisningen de krav som kunde uppställas enligt god redovisningssed.[14] Tillsammans med andra underlåtanden ledde detta till att revisorn meddelades en varning. Däremot synes det faktum att revisorn redan döms för medhjälp till bokföringsbrott inte haft någon betydelse för nämndens avgörande.

Även dnr 2003-1402 gällde en revisor som fällts för medhjälp till bokföringsbrott. Målet var snarlikt NJA 2005 s. 252 och gällde således verifikationer i taxirörelse. Omsättningen redovisades månadsvis genom handskrivna rapporter. Enbart kreditkörningar hade redovisats. Revisorn meddelades en varning för att han inte vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder eller tillsett att bolagets redovisning var i överensstämmelse med BFL:s krav. Inte heller i detta mål synes revisorns medhjälp till bokföringsbrott ha spelat någon självständig roll.

Bokföringsbrott

Målnr	BFL	BrB	ÅRL	Redovisningsrekommendationer	Ej kodifierad praxis	Andra underlåtenheter	Påföljd
Dnr 1999-222, 2002-02-07		X					Varning
Dnr 2002-1417, 2003-09-11		X					Varning
Dnr 2002-1731, 2004-04-29		X					Erinran
Dnr 2003-1316, 2005-04-28		X[1)]					Varning
Dnr 2003-1402, 2005-04-28		X[2)]					Varning

[1)] Revisorn dömdes för medhjälp till bokföringsbrott.
[2)] Revisorn dömdes för medhjälp till bokföringsbrott.

[14] BFN hänvisar härvidlag till BFN R 2.

6.4 Verifikationer

I följande tabell undersöks avgörande från Revisorsnämnden där revisorer klandrats efter att ha godkänt redovisningen i företag som inte uppfyllt de krav som ställs på verifikationer.[15] Undersökningen har fokuserats på ärenden som åtminstone delvis berör materiella frågeställningar, till skillnad från ärenden där bokföring överhuvudtaget inte förts av den bokföringsskyldige.

Dnr 2003-824 rörde en koncern där några av bolagen hade olika räkenskapsår, vilket förutsätter Skatteverkets tillstånd.[16] Något sådant tillstånd synes inte ha funnits och revisorn klandras för att inte beaktat eller försökt att avhjälpa dessa brister. I ett av koncernbolagen tillstyrkte revisorn att balansräkningen fastställdes trots att grundbokföring saknades för delar av året och sålunda inte uppfyllde bokföringslagens krav. I kombination med andra brister samt bristande oberoende ledde detta till att nämnden upphävde godkännandet som revisor.

I dnr 2004-621 hade ett byggbolag bokfört fakturor och leverantörsskulder dubbelt, vilket fick till följd att omsättningen blev dubbelt så hög som den borde ha varit. Vidare hade mervärdesskatten kommit att redovisas felaktigt. Bolaget hade tillämpat en kontantprincip i strid med BFL.[17] Enligt BFN förelåg inget stöd i god redovisningssed att avvika från lagstiftningens huvudregel. Revisorns granskning av bolaget sågs som klart otillräcklig och han meddelades en varning.

Dnr 2005-1581 gällde revisorn i ett bolag som övergått från att vara ett konsultbolag till att bedriva värdepappershandel. Denna handel sköttes av en extern bank. Revisorns bedömning var att bokföring borde ske vid mottagandet av månatlig redovisning av värdepapperstransaktioner från banken.[18] Redovisning av verifikationer kom emellertid inte att ske förrän efter räkenskapsårets utgång. Nämnden fann dessa brister allvarliga och menade att det ankom på revisorn att anmärka om förhållandet i revisionsberättelsen.[19] Sammanvägt med att revisorn i flera andra avseenden åsidosatt sina skyldigheter meddelades han en varning.

[15] För de krav som ställs på verifikationer, se avs. 3.5.
[16] 3 kap. 5 § BFL.
[17] 5 kap. § 2 BFL enligt dåvarande lydelse.
[18] Med hänvisning till 5 kap. 2 § BFL.
[19] BFN hänvisar till 5 kap. 2 § BFL samt BFNAR 2001:2, p. 7–9.

Dnr 2006-482 rörde ett sjukgymnastföretag som redovisade patientintäkter med gemensam verifikation. Bokföringsnämnden menade med hänvisning till nämndens rekommendationer att gemensam verifikation endast fick användas då företagens kundkrets typiskt sett är obestämd och kunderna normalt inte identifieras.[20] Kundkretsen kunde inte ses som i huvudsak anonym i ett företag där det normalt sett förs kundkort eller patientjournal.[21] Nämnden fann att bolaget använt sig av gemensam verifikation trots att förutsättningarna för detta inte var för handen. Eftersom revisorn inte uppmärksammat detta tilldelades han en erinran. Detta är ett av få avgöranden där enbart avvikelser från en redovisningsrekommendation synes ha medfört sanktion.[22]

Verifikationer

Målnr	**BFL**	**BrB**	**ÅRL**	**Redovisningsrekommendationer**	**Ej kodifierad praxis**	**Andra underlåtenheter**	**Påföljd**
Dnr 1998-519, 2002-02-07	8 § GBFL			BFN U 89:5		X	Upphävande[1)]
Dnr 2001-527, 2002-04-17	5 § GBFL 8 § GBFL			BFN U 89:5		X	Varning
Dnr 2002-1368, 2004-12-09	5 § GBFL			BFN R 2		X	Erinran
Dnr 2003-824, 2004-01-28	4 kap. 1 § 13 kap. 5 §		4 kap. 4 §			X	Upphävande
Dnr 2003-347, 2004-04-29	5 kap. 7 §			BFN U 87:4			Erinran
Dnr 2003-1383, 2005-01-24	5 kap. 2 § 4 kap. 1 §					X	Varning[2)] Straffavgift om 25 000 kr
Dnr 2004-621, 2005-04-28	5 kap. 2 §						Varning

[20] BFN R 2, p. 14.
[21] BFN R 2, p. 18.
[22] Nämnden anmärker i en fotnot att de gemensamma verifikationerna i sig var bristfälliga, men detta verkar inte ha påverkat beslutet.

Målnr	BFL	BrB	ÅRL	Redovisningsrekommendationer	Ej kodifierad praxis	Andra underlåtenheter	Påföljd
Dnr 2004-699, 2005-09-15	4 kap. 1 § 5 kap. 2 §			BFN R 2			Erinran
Dnr 2005-1581, 2006-02-02	5 kap. 2 §			BFNAR 2001:2		X	Varning
Dnr 2004-96, 2006-06-15	5 kap. 2 §			BFNAR 2001:2			Varning
Dnr 2005-795, 2006-12-07	X					X	Varning
Dnr 2006-482, 2006-12-07	5 kap. 6 §			BFN R 2			Erinran

[1] Gemensamt beslut för dnr 1998-519, 1999-397, 1999-653.
[2] Gemensamt beslut för dnr 2003-1383, 2004-1527.

6.5 Nedskrivningar, uppskrivningar, avskrivningar

Avsnittet behandlar disciplinärenden som helt eller delvis gäller frågor om redovisning av nedskrivningar, uppskrivningar eller avskrivningar. Bland de mer materiella redovisningsfrågorna som förekommer i Revisorsnämndens praxis synes frågor om nedskrivningar vara förhållandevis frekvent förekommande. De undersökta ärendena ger visst stöd för att revisorer stundom är utsatta för en påverkan från revisorsklienter som av olika skäl inte önskar genomföra nedskrivningar i situationer där redovisningsrätten föreskriver att så skall ske.

I dnr 2003-1266 hade ett byggbolags långfristiga värdepappersinnehav upptagits med 419 000 kr. Av en not framgick att marknadsvärdet på balansdagen var 283 000 kr. Bolagets revisor uppgav till RN att hans klient inte hade velat göra någon nedskrivning. I ett annat bolag hade kortfristiga placeringar redovisats med 313 000 kr. I en not anmärktes att marknadsvärdet var 272 000 kr. Dessa kortfristiga placeringar utgjorde omsättningstillgångar och borde rätteligen ha värderats enligt lägsta värdets princip. Nämnden konstaterade att revisorn underlåtit att agera trots att tvingande värderingsregler i årsredovisningslagen inte hade följts.[23] I kombination med att revi-

[23] 4 kap. 5 §, 4 kap. 9 § ÅRL.

sorn i flera uppdrag brutit mot grundläggande jävsregler och i andra brutit mot god revisionssed upphävdes hans godkännande som revisor.

Dnr 2003-1280 rörde en revisor som bl.a. var verksam i ett värdepappersbolag. Bolaget hade tagit upp ett varulager bestående av värdepapper, värderade till 475 000 kr. Marknadsvärdet var dock endast 17 000 kr. RN anmärkte att aktierna utgjorde omsättningstillgångar enligt 4 kap. 9 § ÅRL och det var således utan betydelse om värdenedgången var bestående eller ej. Aktierna skulle värderas till marknadsvärdet och resultat- och balansräkningar var därför grovt missvisande i bolaget. Tillsammans med andra brister ledde detta till att revisorn meddelades en varning.

Dnr 2004-669 gällde en samfällighet som från att inte ha varit bokföringsskyldig blev så p.g.a. ökat värde på tillgångar och ökade intäkter. Den viktigaste tillgången var en byggnad uppförd 1972. Byggnaden värderades i öppningsbalansräkningen till 3,5 milj. kr, vilket motsvarade nyproduktionsvärdet vid den aktuella tidpunkten. Några avskrivningar hade inte gjorts för att korrigera den värdeminskning som skett sedan 1972. Revisorsnämnden ansåg att det borde ha stått klart för revisorn att det inte var förenligt med god redovisningssed att ta upp byggnadens anskaffningsvärde till nyproduktionsvärdet utan att beakta sedvanliga avskrivningar.[24] Revisorn meddelades en erinran för att inte ha verkat för att samfälligheten redovisade sedvanliga avskrivningar på byggnadsvärdet i öppningsbalansräkningen och i den följande årsredovisningen för år 2001.

Dnr 2005-362 var ett disciplinärende mot en revisor där stora brister i revisionsarbetet kunde påvisas. Revisorn klandrades bl.a. för att avskrivningar enligt 4 kap. 4 § ÅRL inte hade gjorts på en fastighet i ett av de bolag som revisorn granskade. Revisorn hade godkänt detta med hänvisning till att fastighetens marknadsvärde vida översteg det bokförda värdet. Genom att godta att bolaget avvek från ÅRL hade revisorn avvikit från god revisionssed. Revisorn hade tidigare underkänts av SRS:s kvalitetsnämnd och i kombination med övriga brister som upptäcktes i målet upphävde RN revisorns godkännande med omedelbar verkan.

[24] Se 4 kap. 4 § ÅRL.

Nedskrivningar, uppskrivningar, avskrivningar

Målnr	BFL	BrB	ÅRL	Redovisningsrekommendationer	Ej kodifierad praxis	Andra underlåtenheter	Påföljd
Dnr 1999-702, 2002-06-11	16 § GBFL					X	Varning
Dnr 2000-1376, 2003-02-06			11 kap 9 § GABL		X		Varning
Dnr 2002-631, 2002-06-11			4 kap. 4 §	BFN U 88:13		X	Varning
Dnr 2003-524, 2003-06-11			4 kap. 5 §			X	Varning Straffavgift om 25 000 kr
Dnr 2003-856, 2003-10-23			4 kap. 5 § 2 kap. 4 § 3 kap. 5 § 6 kap. 1 §			X	Varning
Dnr 2003-1266, 2003-11-20			4 kap. 5 § 4 kap. 9 §			X	Upphävande
Dnr 2003-1280, 2003-11-20			4 kap. 9 §			X	Varning
Dnr 2003-1322, 2004-09-09			X				Erinran
Dnr 2003-1366, 2004-01-28			4 kap. 5 §			X	Varning
Dnr 2004-325, 2004-06-15			3 kap. 3 § 6 kap. 1 §				Erinran
Dnr 2004-669, 2005-12-08	2 kap. 2 § 1 kap. 2 § 6 kap. 3-4 §§		4 kap. 3-4 §§				Erinran
Dnr 2004-723, 2005-03-10			4 kap. 4 § 6 kap. 1 §			X	Varning
Dnr 2005-614, 2005-10-31			4 kap. 4 §			X	Upphävande

Målnr	BFL	BrB	ÅRL	Redovisningsrekommendationer	Ej kodifierad praxis	Andra underlåtenheter	Påföljd
Dnr 2005-891, 2005-09-15				URA 7 BFNAR 2001:1	X	X	Varning
Dnr 2005-362, 2006-02-02			4 kap. 4 §			X	Upphävande
Dnr 2006-529, 2006-09-14			4 kap. 6 §			X	Varning

6.6 Anläggnings- eller omsättningstillgångar? – balansposter

Ett antal avgöranden rör revisorer som inte reagerat på att klientföretagen på olika sätt felaktigt redovisat anläggningstillgångar eller på annat sätt felaktigt tagit upp eller utelämnat balansposter. Nedan ges några exempel på sådana disciplinärenden.

Dnr 2001-1193 rörde ett bilhandelsföretag som värderat sina inbytesbilar till mellanskillnaden mellan inköpspriset för den sålda bilen och den dellikvid man mottagit utöver inbytesbilen. Nämnden konstaterade att detta förfarande stred mot lägsta värdets princip.[25] Revisorn hade allvarligt åsidosatt sina skyldigheter och meddelades en varning.

I dnr 2002-292 hade en revisor biträtt ett bolag som tillhandahöll lagerbolag. Bolaget hade i sin redovisning inte tagit upp lagerbolagen som tillgångar utan endast bokfört konsultarvoden och avgifter till PRV. Revisorn ansåg att lagerbolagen utgjorde finansiella anläggningstillgångar som i avsaknad av egen verksamhet saknade värde för ägarbolaget. RN ansåg att lagerbolagen skulle redovisas som omsättningstillgångar och att alla insättningar och uttag ur bolagen skulle bokföras som separata affärshändelser för att årsredovisningen skulle ge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning.

[25] Dåvarande 14 § GBFL, numera 4 kap. 9 ÅRL.

Målnr	BFL	BrB	ÅRL	Redovisningsrekommendationer	Ej kodifierad praxis	Andra underlåtenheter	Påföljd
Dnr 2001-1193, 2003-06-11	5 § GBFL 14 § GBFL						Varning
Dnr 2001-1405, 2002-04-17				BFN U 97:1		X	Varning
Dnr 2002-292, 2003-09-11	4 § GBFL						Varning[1)]
Dnr 2002-760, 2003-11-20				FAR nr 12			Varning
Dnr 2001-1442, 2002-06-11				BFN U 90:5			Erinran
Dnr 2002-38, 2004-04-29			4 kap. 5 §	FAR nr 12			Upphävande[2)]
Dnr 2003-597, 2003-09-11			6 kap. 1 §	RR 1:96		X	Varning
Dnr 2003-1375, 2006-02-02			3 kap. 1 § 5 kap. 8 § 2 kap. 4 §			X	Varning
Dnr 2004-776, 2005-12-18			4 kap. 9 §	URA 7 BFNAR 2001:1		X	Varning
Dnr 2005-615, 2006-04-27			5 kap. 11 §	FAR nr 4		X	Varning
Dnr 2005-923, 2005-12-18			3 kap. 1 § Bilaga 1				Varning
Dnr 2005-1705, 2006-04-27			Bilaga 2			X	Varning
Dnr 2006-773, 2006-09-14			5 kap. 11 §			X	Varning
Dnr 2006-847, 2006-10-26			5 kap. 21 § 3 kap. 1 §				Varning

Målnr	BFL	BrB	ÅRL	Redovisningsrekommendationer	Ej kodifierad praxis	Andra underlåtenheter	Påföljd
Dnr 2006-1542, 2007-02-08			4 kap 9 §			X	Upphävande[3]

[1] Gemensamt beslut för dnr 2001-665, 2002-292.
[2] Gemensamt beslut för dnr 2001-677, 2002-38.
[3] Ett av få beslut om upphävande där brott mot jävsregler inte förekom.

6.7 Goodwill

Ett antal disciplinärenden gäller redovisning av goodwill. Detta är inte ägnat att förvåna, då förekomsten av en goodwillpost kan medföra högre avskrivningar än om tillgången klassificerats på ett annat sätt. Det ligger således ofta i den bokföringsskyldiges intresse att ta upp goodwillposter på balansräkningen.

Dnr 1999-234 är ett speciellt avgörande i så måtto att det inte var revisorns klientuppdrag som var föremål för granskning utan redovisningen i hans egen verksamhet. Revisorn hade övergått från att vara anställd i en revisionsbyrå till att driva egen verksamhet i form av en enskild firma. I samband med detta förde han med sig ett antal klienter som han hade arbetat för på revisionsbyrån. Efter att ha upprättat ett skuldebrev mellan sig själv och den enskilda firman (!) bokades en goodwillpost som tillgång i verksamheten och skuldebrevet till revisorn som skuld. Under det första verksamhetsåret gjordes avskrivningar på goodwillposten samtidigt som skulden belades med en räntekostnad. Revisorsnämnden fann följdriktligt att något civilrättsligt giltigt avtal inte kunde föreligga mellan en fysisk person och hans enskilda firma. Därför var det inte möjligt att ta upp en goodwillpost på balansräkningen.[26] Nämnden fann att revisorn hade redovisat goodwill i strid mot gällande bestämmelser och därigenom på ett synnerligen allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han tilldelades en varning.

Dnr 2006-444 rörde en underrättelse från Skatteverket angående en revisor. Ett tobaksbolag hade förvärvat hälften av aktierna i ett annat bolag för 850 000 kr. Innehavet hade till 50 000 kr redovisats som anläggningstill-

[26] Goodwillposter reglerades i 17 § GBFL vid den aktuella tidpunkten.

gångar, medan återstoden tagits upp som goodwill. På denna goodwillpost gjordes sedan avskrivningar med 20 %. Nämnden konstaterade att hela köpeskillingen skulle redovisas som anskaffningsvärde för de aktuella aktierna. En goodwillpost kunde endast tas upp om det fanns en mellanskillnad mellan de förvärvade tillgångarnas nettovärde och den erlagda köpeskillingen. Revisorn borde därför inte ha godkänt resultat- och balansräkningen i tobaksbolaget med den upptagna goodwillposten och avskrivningen på densamma. I kombination med andra brister meddelades revisorn en varning.

Goodwill

Målnr	BFL	BrB	ÅRL	Redovisningsrekommendationer	Ej kodifierad praxis	Andra underlåtenheter	Påföljd
Dnr 1999-234, 2002-02-07	17 § GBFL		4 kap. 2 §				Varning[1)]
Dnr 2000-1345, 2003-04-14			6 kap. 1 §				Varning
Dnr 2002-896, 2002-10-24[2)]			4 kap. 2 §			X	Upphävande
Dnr 2006-444, 2006-06-15			4 kap. 2 §				Varning[3)]

[1)] Ärendet gällde redovisning i revisorns egen verksamhet.
[2)] Pleniavgörande.
[3)] Gemensamt beslut för dnr 2004-444, 2004-1649.

6.8 Övrigt

I följande avsnitt undersöks ärenden som berör andra redovisningsmässiga ämnesområden än de som genomgåtts ovan. I noter anges vilka redovisningsfrågor som behandlas i respektive avgörande. Några exempel på de artskilda frågor som de undersökta ärendena har berört följer nedan.

I dnr 2000-742 hade en revisor inte uppmärksammat att eliminering av koncerninterna transaktioner inte hade gjorts i en koncernredovisning han reviderat. I kombination med en mängd andra brister ledde detta till att revisorns godkännande upphävdes.

Revisorn hade i dnr 2002-1596 underlåtit att påtala att det inte framgick av förvaltningsberättelsen att bolaget vid räkenskapsårets utgång var likvida-

tionspliktigt, men att situationen ordnats upp strax efter årets utgång genom att en fastighet tillhörig bolaget såldes. Tillsammans med flera andra brister meddelades revisorn en varning.

Övrigt

Målnr	**BFL**	**BrB**	**ÅRL**	**Redovisningsrekommendationer**	**Ej kodifierad praxis**	**Andra underlåtenheter**	**Påföljd**
Dnr 2000-272, 2000-1290, 2002-10-24[1)]					X		Varning
Dnr 2000-553, 2002-12-19[2)]	4 § GBFL 2 § GBFL			BFN U 87:1 BFN U 89:10 BFN C 20/5			Varning
Dnr 2000-742, 2002-04-17[3)]			5 kap. 7 § 7 kap. 13 §			X	Upphävande[4)]
Dnr 2001-621, 2002-08-29[5)]	8 § GBFL 5 § GBFL			BFN R 6			Erinran
Dnr 2001-1099, 2002-12-19[6)]	8 § GBFL			BFN R 6		X	Varning
Dnr 2001-1376, 2002-02-07[7)]	8 § GBFL					X	Varning
Dnr 2002-1596, 2003-09-11[8)]			6 kap. 1 §			X	Varning
Dnr 2003-1531, 2004-03-10[9)]	6 kap. 1 §		2 kap. 1 § 8 kap. 1 §			X	Erinran
Dnr 2004-808, 2005-04-28[10)]			5 kap. 21 §			X	Upphävande[11)]
Dnr 2004-99, 2005-06-16[12)]			5 kap. 19–20 §§	BFN R 4		X	Upphävande[13)]
Dnr 2004-323, 2004-04-29[14)]					X	X	Upphävande
Dnr 2004-659, 2005-09-15[15)]	12 § GBFL		2 kap. 2 § 2 kap. 3 §			X	Varning

Målnr	**BFL**	**BrB**	**ÅRL**	**Redovisningsrekommendationer**	**Ej kodifierad praxis**	**Andra underlåtenheter**	**Påföljd**
Dnr 2004-778, 2005-09-15[16)]			6 kap. 1 §	BFN U 96:6		X	Varning
Dnr 2004-790, 2005-06-16[17)]	6 kap. 1 §		2 kap. 1 § 2 kap. 3 § 6 kap 1–2 §§	BFNAR 2002:13			Erinran
Dnr 2004-111, 2006-06-15[18)]			5 kap. 8 § 1 kap. 5 §	BFN U 95:3		X	Varning
Dnr 2004-112, 2006-06-15[19)]			5 kap. 8 § 1 kap. 5 §	BFN U 95:3			Varning
Dnr 2004-1297, 2005-03-10[20)]			5 kap. 21 § 3 kap. 3 § 4 kap. 4 §			X	Upphävande
Dnr 2004-1392, 2005-10-31[21)]			5 kap 21 § 5 kap. 14 § 5 kap. 7 §			X	Varning
Dnr 2004-1589, 2005-06-16[22)]			8 kap. 2 § 8 kap. 3 §	BFN U 95:3		X	Varning
Dnr 2004-1601, 2006-03-02[23)]	4 kap. 3 § 6 kap. 4 § 1 kap. 2 § 2 kap. 2 §						Erinran
Dnr 2005-106, 2005-03-10[24)]			4 kap. 9 § 5 kap. 11 §	FAR nr 12		X	Varning
Dnr 2005-363, 2005-12-08[25)]			5 kap. 21 §			X	Upphävande
Dnr 2005-610, 2006-12-07[26)]			6 kap. 1 §	BFN U 96:6			Erinran
Dnr 2005-698, 2006-03-02[27)]			3 kap. 3 §	RR 22 RR 25 RR 27 NBK[28)]			Varning

Målnr	BFL	BrB	ÅRL	Redovisningsrekommendationer	Ej kodifierad praxis	Andra underlåtenheter	Påföljd
Dnr 2005-699, 2006-03-02[29)]			3 kap. 3 §	RR 22 RR 25 RR 27 NBK			Varning
Dnr 2006-981, 2006-10-26[30)]			2 kap. 1 § 8 kap. 5–6 §§				Varning
Dnr 2006-1556, 2007-02-08[31)]			X			X	Upphävande
Dnr 2007-55, 2007-03-22[32)]				RR[33)]			Erinran

1) Gods som inte hade levererats till kund togs upp som fordran.
2) Periodisering av prenumeration på skattepärmar.
3) Eliminering av interna resultatposter hade inte skett.
4) Gemensamt beslut för dnr 2000-742, 2001-1406.
5) Kontantmetod använd trots att omsättningen översteg 20 pbb.
6) Kontantmetod använd trots att omsättningen översteg 20 pbb.
7) Kontantmetod använd trots att omsättningen uppgick till 45 mkr.
8) Upplysningar saknades om händelser av väsentlig betydelse inträffade under räkenskapsåret eller efter dess slut (fastighetsförsäljning).
9) Årsredovisning ej upprättad i revisorns eget handelsbolag.
10) Uppgifter om ersättningar till bolagets revisor saknades.
11) Gemensamt beslut för dnr 2004-88, 2004-808.
12) Skattefria kostnadsersättningar hade i not uppgivits vara löner.
13) Gemensamt beslut för dnr 2004-99, 2004-685.
14) Kontantmässig bokföringsprincip ej förenlig med god redovisningssed.
15) Olika räkenskapsår för bolag inom samma koncern, genom fördröjd fakturering hade årsredovisningen inte gett en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat.
16) Förvaltningsberättelse saknade uppgift om bolagets viktigaste verksamhet.
17) Bostadsrättsförenings årsredovisning saknade finansieringsanalys.
18) Utdelade bidrag felaktigt bokförda som kostnad, uppgifter om intresseföretag saknades.
19) Omständigheterna identiska med dnr 2004-111.
20) Uppgifter om ersättningar till bolagets revisor saknades, patent hade klassificerats som materiell anläggningstillgång.
21) Ersättning till bolagets revisorer, inköp och försäljningar mellan koncernföretag.
22) Utbetalade pension felaktigt redovisade som kostnader.
23) Ideell förening hade felaktigt bedömts inte vara bokföringsskyldig.
24) Nedskrivningar av värdepapperslager hade rubricerats som bokslutsdispositioner.
25) Uppgifter om ersättningar till bolagets revisor saknades.

26) Att bolagen hade upprättat kontrollbalansräkningar framgick inte av förvaltningsberättelserna.
27) Ärendet gäller revisorn i ett bolag vars årsredovisning kritiserats av Övervakningspanelen i beslut 2004:12.
28) Näringslivets Börskommittés regler rörande information om ledande befattningshavares förmåner.
29) Omständigheterna identiska med dnr 2005-698.
30) Revisorer hade avgivit revisionsberättelse trots att de handlingar bolaget hade upprättat ej uppfyllde kraven för årsredovisningar.
31) Årsredovisning ej utformad enligt ÅRL.
32) Ärendet gäller revisorn i ett bolag vars årsredovisning kritiserats av Övervakningspanelen.
33) Det framgår inte av referatet vilka rekommendationer som bolaget hade avvikit ifrån.

6.9 Sammanfattande analys

Som visats ovan finns det enbart för perioden 2002–2007 ett stort antal disciplinärenden från Revisorsnämnden där revisorer meddelats påföljder efter att inte ha agerat för att deras klientföretag skulle upprätta årsredovisningar i enlighet med god redovisningssed. I flertalet av de undersökta fallen har dock revisorerna lastats för fler brister än enbart avvikelserna från god redovisningssed. I många ärenden synes dessa avvikelser ha spelat en betydligt mindre roll för utgången av ärendet i förhållande till allvarligare brister som lagts revisorerna till last. Detta är särskilt tydligt i de fall där Revisorsnämnden upphävt auktorisationen eller godkännandet för revisorn. I nästan samtliga undersökta fall har brott mot jävsreglerna spelat en avgörande roll för nämndens beslut om upphävande. Även i fall där utgången blivit en annan än upphävande synes avvikelserna från god redovisningssed inte ha setts som de mest allvarliga bristerna.

Ifråga om de redovisningsrättsliga bristerna har Revisionsnämnden i nästan samtliga fall hänvisat till något lagrum i BFL eller ÅRL.[27] Nämnden har i motiveringen även hänvisat till den kompletterande normgivningen, i första hand från BFN. Det finns emellertid ett fåtal avgörande där nämnden enbart hänvisat till den kompletterande normgivningen, utan att ange något lagstöd.[28] Bland de undersökta ärendena finns endast två där RN hänvisat till

[27] Det bör i detta avseende uppmärksammas att ett och samma ärende kan innehålla flera avvikelser från olika lagrum i redovisningslagstiftningen. Därav kan flera lagrum komma att anges i tabellen för samma ärende.
[28] Dnr 2001-1405, dnr 2005-891 samt dnr 2007-55. Det sistnämnda fallet gäller ett noterat företag, som klandrats av Övervakningspanelen för att inte ha följt Redovisningsrådets rekommendationer.

god redovisningssed utan att ange stöd i något lagrum eller i den kompletterande normgivningen.[29] Detta kan tas som intäkt för att avvikelser från ej kodifierad god redovisningssed inte spelat någon större roll i nämndens praxis. Det bör i och för sig noteras att flertalet undersökta ärenden utspelat sig från sent nittiotal och framöver. Man kan med SamRob-utredningen konstatera att redovisningen vid millennieskiftet var helt regelstyrd för de större företagen och att en motsvarande utveckling var på gång för de mindre.[30] Ej kodifierad praxis synes således redan vid denna tidpunkt ha mist större delen av sin betydelse som rättskälla inom redovisningsområdet.

I de ovan återgivna tabellerna har 29 ärenden identifierats där det enbart är klientföretagens avvikelser från redovisningslagstiftning och god redovisningssed som utgör grund för sanktionen. I tolv av dessa fall har revisorn meddelats den mildaste formen av sanktion, nämligen erinran. Återstoden av ärenden har således lett till en varning för revisorn.[31] Detta kan jämföras med att erinran endast meddelades i tre av de fall där revisorn funnits ansvarig för kumulativa brister.[32] Avvikelser från redovisningsnormer är därför enligt Revisorsnämndens mening tydligen inte särskilt allvarliga brister. Någon allvarligare sanktion än varning har inte förekommit i de mål som endast rört avvikelser från redovisningsnormer.

[29] Dnr 2000-272, dnr 2004-323.
[30] SOU 2008:80, del 1, s. 200.
[31] I ett fall meddelades ett upphävande, men denna sanktion var gemensam för det refererade ärendet och ett annat ärende som innehöll allvarligare brister.
[32] Erinran meddelades vidare i ett fall som rörde bokföringsbrott.

7 Finansinspektionen

7.1 Inledning

Som tidigare noterats i framställningen är Finansinspektionen en av två statliga myndigheter som genom delegation har fått i uppdrag att ansvara för utvecklandet av god redovisningssed.[1] Vidare har Finansinspektionen bemyndiganden att utfärda bindande föreskrifter inom sitt verksamhetsområde. Det är inget tvivel om att inspektionen är en central normgivare inom detta område. Men Finansinspektionen har även en funktion som tillsynsorgan inom verksamhetsområdet.[2] Denna hänger samband med inspektionens roll som tillståndsmyndighet inom dess område.[3] Tillsynsområdet omfattade under ett antal år endast finans- och försäkringsbranscherna.[4] Fr.o.m. 2007 har tillsynsuppdraget emellertid breddats till att omfatta även börsbolagens finansiella information.

Kapitlet är disponerat så att en stor del ägnas åt de regelverk som gäller för bank- och finansieringsbranscherna samt den praxis som finns från Finansinspektionen rörande dessa branscher. Efter detta avsnitt beskrivs sanktioner tillämpliga på värdepappersrörelser och börser. Dessa sanktioner är uppbyggda efter mönster från bank- och försäkringsbranscherna. I ett kortare avsnitt beskrivs sanktioner avsedda för värdepappersfonder. Dessa fonder är inga juridiska personer och upprättar därför inte någon årsredovisning. De fondbolag som driver värdepappersfonderna kan emellertid drabbas av sanktioner som är kopplade till redovisningsfrågor. Sedan vidtar ett avsnitt om det nya regelverket för övervakning av finansiell information. Förhållandet mellan detta regelverk och god redovisningssed diskuteras. Det är tunt med rättspraxis som bygger på överklagade beslut från Finansinspektionen. För att bredda undersökningsmaterialet görs avslutningsvis en jämförelse med Regeringsrättens praxis rörande sanktionsavgifter vid insideraffärer.

[1] 8 kap. 1 § 1 st. BFL. Se avs. 2.3.

[2] Finansinspektionens verksamhet är i detta avseende en fortsättning på den normgivning och tillsyn som tidigare bedrevs av Bankinspektionen, se Norberg, Reglering och beskattning av banker, s. 44–45.

[3] Se numera 12 kap.1 § LVPM.

[4] Se 1 kap.1 § 4 st. FRL.

7.2 Försäkrings- och finansbranscherna

7.2.1 Finansinspektionens uppdrag

Finansinspektionens uppdrag som tillsynsmyndighet inom försäkrings- och finansbranscherna härrör från myndighetens bildande år 1991 genom en sammanslagning av dåvarande Bankinspektionen och Försäkringsinspektionen.[5] *Tillstånd* att driva bank- eller finansieringsrörelse prövas av Finansinspektionen.[6] Tillståndsärenden avseende bankrörelse skall dock prövas av regeringen, om de är av principiell betydelse eller av särskild vikt. Samma ordning gäller i princip även för *koncession* för försäkringsrörelser.[7] Det är dock möjligt att begära förhandsbesked om huruvida koncession behövs för en planerad verksamhet.[8]

Utöver tillståndsverksamheten utövar Finansinspektionen tillsyn inom dessa branscher. Inspektionen har enligt bank- och finansieringsrörelselagen tillsyn över kreditinstitut, dvs. bank- och kreditmarknadsföretag och utländska kreditinstituts filialer i Sverige.[9] Tillsynen omfattar att rörelsen bedrivs i enlighet med nämnda lag, i enlighet med andra författningar som reglerar institutets verksamhet, bolagsordning eller stadgar, samt interna instruktioner som baseras på lagstadganden som berör verksamheten.[10] Finansinspektionen ställer krav på att företagen bör ha särskilda *Compliance Officers* som har till syfte att tillse att anställda och styrelse känner till gällande regler.[11]

Sanktioner enligt bank- och finansieringsrörelselagen benämns som *ingripanden*.[12] Dessa kan göras när ett kreditinstitut har åsidosatt de skyldigheter som omfattas av inspektionens tillsyn. Ingripande syftar i första hand till att rätta till missförhållanden i skötseln av bank- eller finansieringsrörelsen och

[5] Se historik över tillsynen av bank- och försäkringsrörelser på http://www.fi.se/Templates/Page____2314.aspx, avläst 2009-06-23.

[6] 3 kap. 8 § BFR. Förutsättningarna för att beviljas tillstånd är något olika p.g.a. om det är ett bankaktiebolag, en sparbank eller en medlemsbank, se 2 kap. 5–7 §§ nämnda lag.

[7] 2 kap. 3 § 2 st. FRL.

[8] 1 kap. 1 § 3 st. FRL.

[9] 13 kap. 2 § 1 st. BFR.

[10] 13 kap. 2 § 2 st. BFR. Någon förklaring till vilka dessa författningar är finns inte i förarbeten till lagen om bank- och finansieringsrörelse. Med "andra författningar" avses enligt förarbeten till LVPM lagar, förordningar och myndighetsföreskrifter samt EG-förordningar och andra bindande, gemenskapsrättsliga regler, se prop. 2006/07:115, s. 636. Däremot nämns inte allmänna råd i detta sammanhang.

[11] 5 kap. 2 § FFFS 2005:1.

[12] 15 kap. BFR.

det är därför föga förvånande att det normala ingripandet är ett *föreläggande* att inom viss tid begränsa rörelsen i något avseende, att minska riskerna i den eller att vidta någon annan åtgärd för att komma till rätta med situationen.[13] Ett ingripande kan även ske genom ett *förbud* att verkställa ett visst beslut eller genom *anmärkning*.[14] Vid allvarligare överträdelser kan kreditinstitutets tillstånd *återkallas* eller en *varning* meddelas.[15] Finansinspektionen skall vid val av åtgärd vid olika regelöverträdelser utgå från kriterierna *väsentlighet* och *risk*.[16]

Finansinspektionen har en skönsmässig möjlighet att avstå från att göra ett ingripande om en överträdelse är *ringa* eller *ursäktlig*, om institutet gör *rättelse* eller om en annan myndighet har vidtagit tillräcklig åtgärder mot institutet.[17] Ingripanden mot banker prövas av regeringen om det är frågan om ärenden av principiell betydelse eller av särskild vikt.[18]

En anmärkning eller varning kan kombineras med en *straffavgift*.[19] Avgiften kan uppgå till lägst 5 000 kr och som högst femtio miljoner kr. Vidare begränsas avgiften till tio procent av kreditinstitutets omsättning närmast föregående räkenskapsår.[20] Vid fastställande av avgiften skall särskild hänsyn tas till hur allvarlig överträdelsen var och hur länge som överträdelsen pågått.[21] Sanktionsbesluten kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol.[22] Prövningstillstånd krävs för överklagande från länsrätt till kammarrätt.

Finansinspektionen skall vidare utöva tillsyn över att verksamheten i försäkringsbolag bedrivs i enlighet med försäkringsrörelselagen och andra författningar som reglerar försäkringsbolagens näringsverksamhet.[23] Även ifråga om försäkringsbranschen finns möjlighet för inspektionen att *förelägga* ett försäkringsbolag eller dess styrelse att vidta *rättelse*. En sådan kan föreläggas

[13] 15 kap. 1 § 2 st. BFR.

[14] Anmärkning skall tillgripas när det inte finns något att åtgärda, t.ex. p.g.a. överträdelsen har upphört eller rättats, men ändå bör sanktioneras, se prop. 2002/03:139, 383.

[15] Varning skall tillgripas om förutsättningarna för återkallande finns, men varningen framstår som tillräcklig i det enskilda fallet, prop. 2002/03:139, s. 383.

[16] Prop. 2002/03:139, s. 382.

[17] 15 kap. 1 § 3 st. BFR.

[18] 15 kap. 6 § BFR.

[19] 15 kap. 7 § BFR. Jfr Warnling-Nerep, Sanktionsavgifter – särskilt i näringsverksamhet, s. 95–96.

[20] Denna regel har tillkommit efter inspiration från då gällande marknadsföringslag (1995:450).

[21] 15 kap. 9 § BFR.

[22] 17 kap. 1 § 3 st. BFR.

[23] 19 kap. 1 § FRL.

bl.a. om avvikelse har skett från försäkringsrörelselagen eller någon annan författning som reglerar försäkringsbolagens näringsverksamhet eller från bolagsordningen.[24] Finansinspektionen får vidare besluta om *anmärkning*, *förverkande* av koncession samt *varning*.[25] Inspektionen kan underlåta att vidta åtgärder enligt samma grunder som gäller enligt bank- och finansieringsrörelselagen.[26] Vidare kan straffavgift utgå med samma intervall som enligt nämnda lag.[27]

7.2.2 Finansinspektionens praxis

Få beslut från Finansinspektionen rör renodlade redovisningsfrågor. Det omfattande beslutet FI dnr 07-11888 gällde Landstingens ömsesidiga försäkringsbolag. Inspektionen fann ett flertal brister i bolagets verksamhet, vilka grupperades i

- brister i årsredovisning och i rapportering till FI,
- avsättningar för försäkringsskador,
- interna riktlinjer,
- försenad rapportering av ändring i bolagsordningen samt intern kontroll och
- framtida kapitalbehov.

Bristerna i redovisningen inkluderade felaktig bokföring av ökning av premiefordran, som enligt FI:s föreskrifter skulle tas upp som inkomst, medan bolaget tagit upp ökningen som en balanspost.[28] Bolaget hade inte heller tagit upp förändringar i avsättningar för oreglerade skador på resultaträkningen, vilket krävdes enligt verksföreskrifter.[29] Vidare hade bolaget underlåtit att upprätta noter i enlighet med ÅRFL.[30]

Finansinspektionen fann att de sammantagna brister som noterats i bolaget medförde att det fanns så starka skäl att koncessionen kunde förverkas.

[24] 19 kap. 11 § 2 st. FRL. I framställningen bortses från möjligheterna för FI att förelägga försäkringsbolag att vidta rättelse eller att upprätta en finansiell handlingsplan p.g.a. att försäkringstagarnas situation är hotad.

[25] 19 kap. 11 § 1 st. samt 10 st. FRL. Termen "anmärkning" infördes genom SFS 2004:570. tidigare betecknades sanktionen som "erinran".

[26] 19 kap. 11 b § FRL.

[27] 19 kap. 11 e § FRL. Jfr Warnling-Nerep, Sanktionsavgifter – särskilt i näringsverksamhet, s. 97–98.

[28] Numera FFFS 2006:17, bilaga 4, 1 a §.

[29] Numera FFFS 2006:17, bilaga 4, 6 §.

[30] 5 kap. 4 § 7 p. ÅRFL.

Inspektionen menade dock att prognosen för bolaget var god och att det därför var tillräckligt med en varning. Denna kombinerades med en straffavgift på 2 milj. kr. Inspektionen hänvisade som moktiv för avgiften bl.a. till att bristerna i redovisningen var allvarliga.

Även i FI dnr 07-12607 var det ett antal brister som åberopades mot ett försäkringsbolag. Ärendet rörde ett dotterbolag till en utländsk koncern som var verksam i flera länder. Det aktuella bolagets årsredovisningen för år 2006 saknade information om förmånsrätt i skuldtäckningsbara tillgångar, vilket var ett krav enligt Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd.[31] Av föreskrifterna framgick att försäkringsföretagen skulle ta upp det bokförda värdet av tillgångar belastade med särskild förmånsrätt. I de allmänna råden rekommenderades att säkerheter borde delas upp på ett sådant sätt att det klart framgick vilken eller vilka balansposter som var belastade och med vilket belopp.

De sammantagna bristerna sågs av inspektionen inte som så allvarliga att förverkande eller varning kunde komma ifråga. Bolaget meddelades en anmärkning och påfördes en straffavgift på 100 000 kr. Av de åberopade bristerna kunde flertalet hänföras till andra kategorier än redovisningsfrågor.

Av alla Finansinspektionens beslut har inget annat rönt sådan uppmärksamhet som de som fattats angående investmentbanken Carnegie. Efter att Stockholmsbörsen inlett en undersökning rörande transaktioner som banken genomfört kom tre medarbetare att polisanmälas för att ha felaktigt övervärderat resultatet för den avdelning där de tjänstgjort. Finansinspektion genomförde efter dessa händelser en granskning av bankens verksamhet.[32] Granskning rörde i princip fem olika områden, nämligen:

- hantering och kontroll av risker,
- redovisning och finansiell information,
- regelefterlevnad,
- oberoende granskning samt

penningtvätt och finansiering av särskilt allvarlig brottslighet.[33]

Av dessa områden var det i första hand inom området redovisning och finansiell information som avvikelser från redovisningsnormer aktualiserades. Men även ifråga om hantering av information och risker diskuterades

[31] FFFS 2006:17, bilaga 3, 54 §.

[32] FI dnr 07-6125.

[33] Någon undersökning om huruvida moderbolaget hade upprättat sin årsredovisning enligt gällande regler för finansiell information gjordes inte i detta ärende.

redovisningsfrågor. Bankens interna värderingsregler för värdepapper byggde på IAS 39. Det visade sig att optionskontrakt felaktigt värderats till teoretiska värden istället för marknadsvärden, som är huvudregeln enligt nämnda rekommendation.

De synpunkter FI hade på bankens redovisning och finansiella information gällde både intern och extern redovisning. Inspektionen upprepade den kritik som redan givits mot värderingen av optioner till teoretiska värden. Denna värdering återspeglades vidare även på balansräkningen. FI:s slutsats var att banken under en längre tid inte uppfyllt kravet på värdering till verkligt värde enligt IAS 39. Frågan är emellertid i vilken utsträckning ett sådant krav föreligger. I lagtexten nämns endast att finansiella instrument *får* värderas till verkligt värde.[34] Enligt inspektionens allmänna råd *bör* innehav för handel klassificeras som "Innehav för handelsändamål" enligt ÅRL. Andra instrument än dessa *får* värderas till verkligt värde.[35] Något oeftergivligt krav på värdering till verkligt värde synes således inte vara för handen.[36] Det verkar mer vara frågan om att banken i årsredovisningarna angivit att den tillämpade IAS 39 utan att uppfylla de krav som följde av denna rekommendation. Vidare kritiserade FI banken för att inte ha uppfyllt post-för-postprincipen enligt ÅRL.[37]

Efter att ovan beskrivna missförhållanden konstaterats hade banken omvärderat tillgångar, vilket medförde att resultatet ökade med 630 milj. kr. Enligt FI uppfyllde dokumentationen av dessa rättelser inte de grundläggande kraven i 5 kap. 5 § och 5 kap. 7 § BFL. Det gick enligt inspektionen inte att bedöma om omvärderingen hade gjorts i enlighet med IAS 39.

Banken klandrades vidare för att den upprättat årsredovisningen för år 2005 och 2006 med tillämpning av en blandning av nya och gamla redovisningsrekommendationer. När IAS-förordningen trädde i kraft kom Redovisningsrådets rekommendationer att upphöra att vara tillämpliga i årsredovisningen för noterade företag. Enligt Finansinspektionens allmänna råd borde alla kreditinstitut och värdepappersbolag tillämpa godkända, interna-

[34] 4 kap. 14 a § ÅRL. Thorell, Rätten att inskränka tillämpningen av uttryckliga lagregler i den kompletterande normgivningen på redovisningsområdet, s. 7, anför att uttrycket "får" riktar sig till de redovisningsrättsliga normgivarna snarare än företagen.

[35] 14 kap. 14 d § 2 st. ÅRL.

[36] Jfr även Tillämpning av verkligt värdeoptionen i finansiella företag som tillämpar lagbegränsad IFRS. Motivpromemoria 1 om ändringar i redovisningsföreskrifter för 2005 och 2006.

[37] 2 kap. 4 § 1 st. 5 p. ÅRL.

tionella redovisningsrekommendationer i den mån de inte stred mot lag eller annan författning eller inspektionens föreskrifter eller allmänna råd. Inspektionen ansåg att banken tillämpade de internationella redovisningsrekommendationerna samtidigt med Redovisningsrådets rekommendationer 1–29, vilket inte var tillåtet. Vidare hade banken inte fullgjort upplysningskravet i samband med övergången från de äldre rekommendationerna till IAS/IFRS. Årsredovisningen uppfyllde inte kravet på upplysning om avvikelse från allmänna råd. Enligt inspektionen ledde detta till att årsredovisningen kunde ge en felaktig bild av bolagets ställning och resultat.[38] Det saknades även upplysningar om betydande redovisningsprinciper och värderingsgrunder.

Banken klandrades även för att upplysningarna i årsredovisningen för värdering av olika sorters teckningsoptioner och derivatinstrument saknades. Enligt inspektionen var upplysningskraven enligt 5 kap. 4 a § ÅRL eller IFRS 7 inte uppfyllda. Inte heller var kraven på upplysningar avseende risker, riskhantering och osäkerhetsfaktorer enligt 6 kap. 1 § ÅRL eller nämnda internationella rekommendation uppfyllda.

Finansinspektionens slutsats synes vara att det huvudsakligen var brister i den interna kontrollen som medfört även att externredovisningen blivit bristfällig och kommit att avvika från gällande redovisningsregler.

Ifråga om Finansinspektionens ingripanden konstaterade den att bristerna, dvs. både gällande redovisning och de andra områdena, sammanlagt motiverade ett återkallande av bankens tillstånd att driva bankrörelse och samtliga tillstånd att driva värdepappersrörelse. Eftersom banken hade presenterat ett åtgärdsprogram kunde dock inspektionen inskränka sig till att meddela en varning, i kombination med en straffavgift. Avgiften fastställdes till femtio miljoner kr.[39]

Finansinspektionens beslut i dnr 05-7620-342 gällde livförsäkringsaktiebolaget Salusansvar, vilket meddelades en anmärkning för att inte ha infogat upplysningar om närstående bolag och närståendetransaktioner i årsredovisningen. Kravet på sådana upplysningar följde av inspektionens föreskrifter, vilka i sin tur baserades på Redovisningsrådets rekommendationer.[40] Dessa hänvisade vidare till IAS 24.[41] Med stöd av försäkringsrörelselagen meddelades bolaget en anmärkning. Överträdelsen sågs inte som så allvarlig att kon-

[38] Jfr avs. 2.2 för rättvisande bild.

[39] Avgörandet kommenteras av Warnling-Nerep, Sanktionsavgifter – särskilt i näringsverksamhet, s. 52–53.

[40] FFFS 2004:21.

[41] Beslutet gällde år 2004 då IAS-förordningen ännu inte hade trätt ikraft.

cessionen borde återkallas eller att varning borde meddelas. Inte heller uttogs någon straffavgift. Bolagets konstruktion som livförsäkringsbolag medförde att det i första hand skulle vara försäkringstagarna som hade drabbats av en straffavgift. Att bolaget i efterhand rättat årsredovisningen sågs dock inte som ett skäl för att underlåta anmärkningen.

Enligt årsredovisningslagen skall säkerhet som ställts för egna skulder redovisas i balansräkningen som poster inom linjen.[42] Ett helägt, utländskt dotterbolag till Folksam ömsesidig sakförsäkring hade haft depåer hos utländska banker som utfärdat remburser (letter of credits) i samband med amerikanska återförsäkringsaffärer. Det totala belopp som säkrats på detta sätt översteg 347 miljoner kr. Dessa ställda säkerheter redovisades inte i Folksams koncernredovisning.

Enligt Finansinspektion förelåg fel både i det utländska dotterbolagets årsredovisning och i Folksam sakförsäkrings koncernredovisning.[43] Inspektionen hänvisade till FAR:s rekommendation 9, där det framgick att uppgifter skulle lämnas om ställda säkerheters omfattning, art och form. Felet i dotterbolaget kunde inte bedömas som ringa. Eftersom dotterbolaget gått i konkurs var det endast Folksam sakförsäkringar som meddelades en erinran.

Finansinspektionen ålade i maj 2009 försäkringsbolaget Trygg-Hansa att betala en straffavgift om fem miljoner kr efter att bolaget brutit i sin interna kontroll och styrning samt i sin finansiella rapportering till Finansinspektionen.[44] FI hade i bolagets och dess dotterbolags årsredovisningar funnit ett antal tydliga brister. I moderbolagets årsredovisning saknades information bl.a. om en filial i USA. Vidare hade en not summerats fel p.g.a. att det saknades information om tillgångar. I dotterbolagets årsredovisning hade partier kopierats från moderbolagets årsredovisning utan att namnuppgifter hade ändrats (!). De redovisningsmässiga bristerna utgjorde endast en mindre del av de felaktigheter som bolaget klandrades för och det får antas att det i huvudsak var andra brister som motiverade påförandet av straffavgiften. Bolagets samarbetsvilja och det faktum att bristerna redan botats under ärendets gång motiverade dock att avgiften begränsades till det nämnda beloppet.

[42] 11 kap. 5 § ÅRL samt 1 kap. 5 § ÅRFL.
[43] FI Dnr 02-1293-320.
[44] FI Dnr 09-1382-342.

7.3 Värdepappersrörelse och börser

7.3.1 Börsernas rättsliga ställning

Tillstånd att driva *värdepappersrörelse* ges som huvudregel av Finansinspektionen.[45] Med värdepappersrörelse avses verksamhet som består i att yrkesmässigt tillhandahålla investeringstjänster eller att utföra investeringsverksamhet.[46] Krav på tillstånd gäller exempelvis inte för börser eller försäkringsföretag.[47] Ett svenskt aktiebolag som bedriver värdepappersrörelse benämns som *värdepappersbolag*. Särskilda krav ställs i förhållande till huvudreglerna i ABL, bl.a. ifråga om revisorer och minsta aktiekapital.[48] Detaljerade regler ges i lagform rörande exempelvis vilka slags egendom ett värdepappersbolag får inneha, krav på dess organisation samt dess uppförande.[49]

Även för tillstånd för att driva en börs, dvs. en reglerad marknad i IAS-förordningens mening, krävs tillstånd av Finansinspektionen.[50] Några ord kan vara på sin plats om historiken kring börsernas rättsliga ställning. Stockholmsbörsen leder sitt ursprung ur det börshus som färdigställdes i staden år 1774.[51] Inte förrän 1863 uppstod emellertid en reglerad fondbörs för värdepapper. Inledningsvis handlades värdepapper på veckovisa auktioner, vilka kom att ersättas med en reguljär värdepappershandel.[52] År 1919 införde den första egentliga värdepapperslagstiftningen, som en reaktion på utbredda missförhållanden.[53] Trots statsmakternas ingripande genom lagstiftning synes dock uppfattningen ha varit att börsen var ett privaträttsligt subjekt.[54] I takt med att lagregleringen utvecklades konstaterades i förarbeten att börsen från att ha varit en privaträttslig sammanslutning alltmer fått en offentligrättslig prägel.[55] I doktrinen framfördes synpunkten att börsen i förhål-

[45] 2 kap. 1 § LVPM.

[46] 1 kap. 5 § 28 p. LVPM. Den värdepappersrättsliga definitionen av värdepappersrörelse motsvarar således inte den skatterättsliga, vilken endast torde förutsätta att rörelsen uppnår en omsättning och ett visst antal transaktioner samt att den bedrivs i bolagsform, se Lodin m.fl., s. 362, samt RÅ 1988 ref. 45 I.

[47] 2 kap. 5 § 3–4 p. LVPM.

[48] 3 kap. 5–6 §§ LVPM.

[49] 7–8 kap. LVPM.

[50] 12 kap. 1 § LVPM.

[51] Ackebo, Börshistorik, s. 74.

[52] Ackebo, Börshistorik, s. 75.

[53] Lag om fondkommissionsrörelse och fondbörsverksamhet. Se vidare Tjernberg, SvJT 1991, s. 43.

[54] Tjernberg, SvJT 1991, s. 44.

[55] Prop. 1978/79:9, s. 301.

lande till de existerande associationsrättsliga figurerna mest påminde om en ideell förening, men att det förmodligen var mest riktigt att se fondbörsen som ett unikt rättssubjekt med egen fristående inplacering i rättssystemet.[56] Stockholmsbörsens legala monopolställning upphörde emellertid 1993 och ersattes med en fri etableringsrätt för börser.[57]

Av nu gällande lagstiftning framgår uttryckligen att tillstånd att driva börs på reglerad marknad ifråga om svenska associationer endast kan ges till aktiebolag och ekonomiska föreningar.[58] Tillstånd kan dock även medges utländska företag.[59] Det ställs inga krav på att dessa skall utgöra en viss juridisk person. Numera föreligger således inte några oklarheter kring börsernas juridiska karaktär. Den är rent privaträttslig, men verksamheten är delvis offentligt reglerad. Som börs definieras just ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som har fått tillstånd att driva en eller flera reglerade marknader.[60] En börs skall ha ändamålsenliga regler för handel på en reglerad marknad.[61] Det är således börsen själv som delvis sätter regelverket för den reglerade marknaden. Överordnade självregleringen är dock givetvis värdepappersmarknadslagens regler och Finansinspektionens föreskrifter om verksamhet på marknadsplatser.[62] Numera finns två marknadsplatser med status som börser, OMX Nordiska Börs Stockholm och Nordic Growth Market (NGM).[63]

Finansinspektionen utövar tillsyn över värdepappersinstitut, börser och liknande företag.[64] Inspektionen har möjlighet till ingripande i princip på samma grunder som gäller för bank- och försäkringsbranscherna. Något ingripande behöver inte göras om något annat organ har vidtagit tillräckliga åtgärder. I förarbeten nämns som exempel på sådant organ börsens disciplinnämnd. Samma sanktioner som gäller för bank- och försäkringsbranscherna

[56] Tjernberg, SvJT 1991, s. 49.

[57] af Sandeberg, Prospektansvaret, s. 60.

[58] 12 kap. 1 § 1 st. LVPM. Stockholmsbörsens monopol på börsverksamhet upphörde när lagen (1979:749) om Stockholms fondbörs upphävdes och ersattes med lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet.

[59] 12 kap. 9 § LVPM.

[60] 1 kap. 5 § 3 p. LVPM.

[61] 13 kap. 6 § LVPM. Av detta lagrum framgår även vilka krav som ställs på börsens regelgivning.

[62] FFFS 2007:17. Föreskrifterna är utfärdade med bemyndigande i 6 kap. 1 § förordningen (2007:572) om värdepappersmarknaden.

[63] Prop. 2006/07:115, s. 249 och 253.

[64] 23 kap. 1 § LVPM. Ett värdepappersinstitut är ett värdepappersbolag, svenskt kreditinstitut eller utländskt företag som driver rörelse genom filial i Sverige, 1 kap. 5 § 27 p. LVPM.

föreligger även enligt LVPM, nämligen *föreläggande* att vidta åtgärder, *förbud att verkställa beslut, anmärkning, återkallande av tillstånd* eller *varning*. I lagtexten anges ytterligare några grunder för återkallande av tillstånd.[65] En anmärkning eller varning får kombineras med en *straffavgift* mellan 5 000 kr till högst 50 miljoner kr.

7.3.2 Finansinspektionens praxis

Finansinspektionen har i några fall prövat ärenden som berört redovisningsaspekter. Ärendet FI dnr 04-1669-320 gällde ett värdepappersbolag som ifrågasattes av Finansinspektionen i två avseenden, dels ifråga om hur bolagets verksamhet organiserades, styrdes och bedrevs, dels ifråga om hur bolaget hanterat kapitalbas, kapitalkrav och stora exponeringar. Inspektionen ansåg att en undermålig intern kontroll ledde till att bolaget saknat kontroll över sin finansiella ställning och därigenom hade svårt att uppfylla de krav som ställdes på bolagets kapital. Bland mycket kritik som framfördes poängterades att bolaget haft en undermålig bokföring i strid med bokföringslagens bestämmelser. Finansinspektionens beslut blev att återkalla bolagets tillstånd till värdepappersrörelse med omedelbar verkan. De bokföringsmässiga bristerna bör dock inte ha spelat någon större roll för beslut, då de överskuggades av långt allvarligare brister.

Ett till delar Carniegefallet liknande ärende rörde Nordbanken, som varnades efter att en av de anställda under en lång tidsperiod manipulerat redovisningen inom bankens tradingverksamhet.[66] Finansinspektionen fann i sin undersökning av verksamheten att banken brutit mot dåvarande bokföringslag då ett antal verifikationer saknades i bokföringen och rättelseverifikationer var mycket bristfälligt upprättade. De redovisningsmässiga bristerna motiverade tillsammans med andra brister i den interna kontrollen att banken tilldelades en varning, samtidigt som den anmodades att inkomma med redogörelser för hur de upptäckta bristerna åtgärdats.[67]

I FI dnr 04-4645-320 återkallade Finansinspektionen tillståndet för ett värdepappersbolag som inte haft någon styrelse, VD eller revisor registrerad sedan en tid. Vidare hade inte årsredovisningen ingivits i tid föreskriven i

[65] 25 kap. 4–5 §§ LVPM.
[66] Dnr 5385-98-314, dnr 1302-99-300, dnr 1267-99-300.
[67] Även dessa åtgärder skedde med stöd av den numera upphävda lagen (1991:981) om värdepappersrörelse.

Finansinspektionens föreskrifter.[68] Detta var således en formell brist och inte en avvikelse från en materiel redovisningsstandard. Inspektionen såg bl.a. den avsaknade årsredovisningen som ett skäl för att omedelbart återkalla godkännandet trots att bolaget sedermera utsett styrelse, som i sin tur utsett en ny VD.

7.4 Värdepappers- och investeringsfonder

En värdepappersfond består av fondpapper och andra finansiella instrument och förvaltas av ett fondbolag.[69] Värdepappersfonden är inte någon juridisk person och kan inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter.[70] Ingripanden riktar sig istället mot det fondbolag som driver en värdepappersfond. Finansinspektionen kan *återkalla* ett tillstånd att driva fondverksamhet om fondbolaget har förlorat en tredjedel av sitt kapital och bristen inte täcks inom tre månader efter det att den blev känd.[71] Vidare kan tillståndet återkallas om fondbolaget genom att överträda lagen om värdepappersfonder eller på annat sätt visat sig olämpligt att utöva verksamheten. Brister i redovisningen skulle således kunna falla in under den sistnämnda punkten. Om det är tillräckligt kan inspektionen istället meddela en *varning*. Någon möjlighet till mildare sanktioner föreligger inte. Inte heller finns någon möjlighet att utdöma straffavgifter.

Det enda avgörande från Finansinspektionen som behandlar värdepappersfonder synes vara FI dnr 05-4239-342, vilket gällde ett fondbolag som förvaltade ett antal värdepappersfonder. Den praktiska förvaltningen var dock utlagd på en bank (systerbolag till fondbolaget), medan fondbolaget endast hade en anställd VD. Fondbolaget klandrades bl.a. för att ha värderat ett onoterat innehav till substansvärdet, medan det av tillämplig lagstiftning framgick att fondens tillgångar skulle värderas till marknadsvärde.[72] Värderingen grundades på det onoterade bolagets årsredovisning. Vidare var den aktuelle fondförvaltaren styrelsemedlem i det onoterade företaget. Finansinspektionen fann att bristerna var av allvarlig art, men att det räckte med en varning som påföljd.

[68] FFFS 2003:5.
[69] 1 § lag (1990:1114) om värdepappersfonder.
[70] 8 § lag (1990:1114) om värdepappersfonder.
[71] 43 § 1 st. 1 p. lag (1990:1114) om värdepappersfonder.
[72] 30 § 2 st. lag (1990:1114) om värdepappersfonder.

Värdepappersfonderna är som nämnts inga juridiska personer och således inte bokföringsskyldiga. Som visats ovan kan emellertid de fondbolag som förvaltar värdepappersfonderna drabbas av sanktioner om fonderna inte värderas enligt tillämplig lagstiftning. Eftersom fonderna inte är bokföringsskyldiga kan en avvikelse från särlagstiftningen inte ses som en avvikelse från god redovisningssed i egentlig mening. Sanktionsmöjligheten kan dock ses som mycket snarlik jämfört med sanktioner vid avvikelse från god redovisningssed.

Liknande regler finns i lagen (2004:46) om investeringsfonder. Ifråga om dessa fonder har riksdagen bemyndigat regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att utfärda föreskrifter i detaljerade redovisningsfrågor.[73] Sådana föreskrifter har meddelats av Finansinspektionen.[74]

7.5 Övervakning av finansiell information

7.5.1 Finansinspektionens roll

Som framgått av framställningen finns i princip ingen regelbunden offentlig tillsyn av redovisningen i onoterade företag. Det är istället revisionen som utgör den viktigaste tillsynen av att redovisningsreglerna efterlevs.[75] Utöver revisionen kan det även hävdas att upprättandet av koncernredovisningen i sig i större koncerner kan innebära ett incitament för ledningen för dotterbolagen att upprätta korrekta årsredovisningar. Åtal för bokföringsbrott aktualiseras emellertid i allmänhet endast i samband med konkurser. Skatterevisioner eller tillsynsärenden för revisorer kan inkludera redovisningsfrågor, men de primära syftena bakom dessa kontroller är andra än redovisningstillsyn. Av tradition har någon offentlig tillsyn inte heller skett ifråga om redovisningen i noterade koncerner, undantaget företag verksamma inom bank- eller försäkringsrörelserna. Börsbolagen har istället kontrollerats genom självreglering och privaträttsliga organ.[76] Tillsynen har då i första hand upp-

[73] 13 kap. 1 § lag (2004:46) om investeringsfonder.

[74] FFFS 2008:11. I bilagor till föreskriften lämnas anvisningar för uppställande av balans- och resultaträkningar.

[75] Norberg, Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 106.

[76] SOU 2003:22, s. 59.

rätthållits av respektive marknadsplats, medan sanktioner har meddelats av Börsens disciplinnämnd eller av marknadsplatsens styrelse.[77]

Införandet av IAS-förordningen innebar dock att det inte längre var möjligt för Sverige och andra medlemsländer att enbart förlita sig på självreglering. Av ingressen till nämnda förordning framgår att medlemsstaterna är förpliktade att vidta de åtgärder som krävs för att garantera efterlevnaden av de internationella redovisningsstandarderna.[78] Några närmare detaljer för vilka dessa åtgärder skall vara lämnas dock inte i förordningen, utan det anges att kommissionen tillsammans med medlemsstaterna skall arbeta fram en gemensam strategi för tillsynen. För svensk del kom det att dröja en tid efter IAS-förordningens ikraftträdande innan konturerna av den nya redovisningstillsynen tog form. I SOU 2003:22, vilken i första hand behandlade Finansinspektionens framtida roll, anfördes att redovisningstillsyn var en artfrämmande verksamhet för inspektionen och att det fanns risk, om den tilldelades en sådan roll, för att den tappade fokus på dess grundläggande uppgifter.[79] Utredningen föreslog i stället att Bokföringsnämnden skulle förstärkas för att kunna sköta tillsynen av redovisningen i de företag som inte stod under FI:s tillsyn.

Något år senare föreslogs i SOU 2004:47 att en ny, gemensam myndighet bildades för redovisnings- och revisionsfrågor.[80] Som argument för detta anfördes att Finansinspektionen borde förbli inriktad på de finansiella företagen. Redovisning och revision hade ett så nära samband att de borde inordnas under en myndighet. Självreglering borde utnyttjas där det var möjligt. Vidare borde normgivning och tillsyn hållas isär.

Lagstiftarens lösning blev dock till slut att låta Finansinspektionen ta över redovisningstillsynen över noterade företag. Kravet på redovisningstillsyn följer, bortsett från IAS-förordningen, från det s.k. öppenhetsdirektivet.[81] Som argument för att Finansinspektionen trots allt var den mest lämpliga myndigheten anfördes att redovisningstillsynen för noterade företag borde betraktas som en del av den marknadstillsyn som under senare år blivit en viktigare uppgift för inspektionen.[82] Ett särskilt ansvar faller dock på börser och andra marknadsplatser för övervakning av att bolag som är noterade där

[77] SOU 2003:22, s. 69.
[78] Ingressen, p. 16, förordning 1606/2002.
[79] SOU 2003:22, s. 107–108.
[80] SOU 2004:47, s. 261.
[81] Dir. 2004/109/EG.
[82] Prop. 2006/07:65, s. 207.

upprättar års- och koncernredovisningar samt delårsrapporter i enlighet med vad som gäller för respektive företag.[83] Motivet för en fortsatt självreglering i dessa avseenden var en önskan att tillvarata det system som hittills i stort sett fungerat väl och undvika för stor belastning på Finansinspektionen. Bortsett från självregleringen har inspektionen dock fått rollerna som normgivare, tillsynsmyndighet och sanktionsinstans, trots den negativa inställningen till denna lösning i tidigare utredningar.[84]

7.5.2 Krav på finansiell rapportering

Av värdepappersmarknadslagen följer krav på finansiell information från svenska företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Företagen skall så snart som möjligt och senast fyra månader efter utgången av varje räkenskapsår offentliggöra års- och koncernredovisning.[85] Dessa handlingar skall vara granskade av bolagens revisorer. Tidsfristen på fyra månader innebär en skärpning i förhållande till vad som gäller enligt ÅRL för onoterade företag. Det är för dessa företag tillräckligt att års- och koncernredovisningen har kommit in till Bolagsverket inom sju månader efter räkenskapsårets utgång.[86] Denna regel gäller oavsett vad för slags värdepapper företaget har utgivit.[87] Den årsredovisning som avses i bestämmelsen är emellertid det utkast som styrelsen och VD har undertecknat, men som ännu inte har behandlats av bolagsstämman.[88]

Företag som utgivit aktier, obligationer eller andra överlåtbara skuldförbindelser (med vissa undantag) är skyldiga att offentliggöra en *halvårsrapport* efter årets sex första månader.[89] Innehållet i halvårsrapporterna (delårsrapporterna) framgår av ÅRL och dess systerlagar.[90] Skyldighet att upprätta delårsrapport gäller emellertid enligt dessa lagar endast för företag som är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt ÅRKL eller ÅRFL.[91] Lagen om värdepappersmarknad ålägger således företagen informationskrav som går ut

[83] Prop. 2006/07:65, s. 208.
[84] Kritik mot Finansinspektionens olika roller ges av Warnling-Nerep, FT 2009, s. 392–393.
[85] 16 kap. 4 § LVPM.
[86] 8 kap. 6 § ÅRL.
[87] I 1 kap. 4 § LVPM listas vad som avses med värdepapper.
[88] Prop. 2006/07:65, s. 233 samt 342.
[89] 16 kap. 5 § LVPM.
[90] 9 kap. ÅRL, 9 kap. ÅRFL, 9 kap. ÅRKL
[91] Jfr prop. 2006/07:65, s. 343.

över vad som följer enligt dessa lagar. Vidare överensstämmer tidsfristerna inte heller mellan dessa olika regelverk.

Ett par informationskrav gäller emellertid enbart för vissa sorters värdepapper. Ett noterat bolag som utgivit aktier som är föremål för handel på en reglerad marknad skall utöver delårsrapporten även lämna en *delårsredogörelse*, där det fram går uppgifter om väsentliga händelser och transaktioner under perioden fram till rapportens utfärdande.[92] Vidare skall finnas en allmän beskrivning av det utgivande företaget och dess dotterföretags ställning och resultat under perioden.[93] Till skillnad från halvårsrapporten, vilken endast upprättas för det första halvåret av ett räkenskapsår, skall delårsredogörelser upprättas under båda halvåren. Delårsredogörelser skall offentliggöras tidigast tio veckor efter halvårets början och senast sex veckor före slutet av halvåret. Redogörelserna är således inte tänkta att motsvara ett halvår av räkenskapsåret, utan återspeglar ställning under det pågående halvåret. Det krävs ingen delårsredogörelse om bolaget istället offentliggör en *kvartalsrapport*.[94]

Finansinspektionen har tillsyn över att de särskilda kraven på regelbunden finansiell information i värdepappersmarknadslagen följs.[95] För att kunna fullfölja tillsynen har inspektionen rätt att ta ut årliga avgifter av utgivare (eller emittenter med lagens terminologi) av börsnoterade instrument.[96]

7.5.3 Sanktioner

Särskilda sanktionsmöjligheter har införts för att säkerställa inspektionens roll som tillsynsmyndighet. Finansinspektionen får förelägga en utgivare att göra *rättelse* om han eller hon inte har offentliggjort års- och koncernredovisning, halvårsrapport, delårsredogörelse eller kvartalsrapport enligt reglerna i värdepappersmarknadslagen.[97] Samma sak gäller om offentliggjord information är ofullständig eller innehåller väsentliga fel eller om offentliggjord information inte har lämnats till Finansinspektionen. I förarbetena hänvisas till BFN och FI:s roller som utvecklare av god redovisningssed samt att

[92] 16 kap. 6 § LVPM.
[93] Kravet på delårsredogörelse följer av det s.k. öppenhetsdirektivet (dir. 2004/109/EG). Se prop. 2006/07:65, s. 205.
[94] 16 kap. 7 § LVPM.
[95] 23 kap. 1 § 4 st. LVPM.
[96] 23 kap. 13 § LVPM.
[97] 23 kap. 18 § LVPM.

faktiskt förekommande redovisningspraxis tillmäts betydelse.[98] Regeringens slutsats är att ej författningsreglerad, men på annat sätt dokumenterad god redovisningssed bör iakttas vid bedömningen av om den finansiella informationen är ofullständig eller innehåller väsentliga fel. Som exempel på en enskild uppgift som kan behöva rättas lämnas en felaktigt tillämpad redovisningsprincip. I fråga om koncernredovisningen är det dock IAS/IFRS-rekommendationerna som utgör den viktigaste måttstocken. Ett föreläggande får förenas med vite.[99]

För det fall att en utgivare inte offentliggör regelbunden finansiell information skall Finansinspektionen utta en *särskild avgift*.[100] Denna skall uppgå till lägst 50 000 kr och som högst 10 miljoner kr. Avgiften skall utgå både i situationer då en utgivare överhuvudtaget inte offentliggör informationen och sådana då informationen offentliggörs på ett ej korrekt sätt.[101] Däremot får inspektionen inte besluta om avgift om den finansiella informationen offentliggörs i rätt tid, men inte uppfyller kraven enligt gällande regler. Den särskilda avgiften synes därmed i första hand vara avsedd som sanktion för formella brister i den finansiella informationen.

Om det istället föreligger materiella brister i den regelbundna finansiella informationen, dvs. om informationen inte har upprättats i enlighet med de regler som gäller för den kategori som utgivaren tillhör, skall Finansinspektionen utfärda en *erinran*.[102] Avsikten med ett beslut om erinran är att markera för utgivaren och för allmänheten att ett visst förfarande inte är förenligt med regelverket.[103] En erinran skall inte meddelas om en överträdelse är ringa eller ursäktlig eller om en börs eller annan reglerad marknad genomför tillräckliga åtgärder mot utgivare.[104] Jämkningsregeln är enligt förarbetena särskilt avsedd att tillämpas om det rör sig om bedömningar avseende tillämpningen av t.ex. en ny redovisningsprincip, där betydelsen ännu inte är klar.[105]

[98] Prop. 2006/07:65, s. 350.
[99] 23 kap. 29 § LVPM.
[100] 23 kap. 19 § LVPM. Jfr Warnling-Nerep, Sanktionsavgifter – särskilt i näringsverksamhet, s. 109–110.
[101] Prop. 2006/017:65, s. 351.
[102] 23 kap. 22 § LVPM.
[103] Prop. 2006/017:65, s. 351.
[104] Börsernas sanktionsmöjligheter beskrivs i kap. 8
[105] Prop. 2006/017:65, s. 352.

En erinran får kombineras med en *straffavgift.*[106] Avgiften uppgår till minst 50 000 kr och till högst 10 miljoner kr. Det är således samma beloppsgränser som för den särskilda avgiften vid formella brister. Straffavgiften bör enligt förarbeten enbart komma ifråga då FI bedömer att en erinran inte är tillräckligt.

7.5.4 Harmonisering av finanstillsyn

Av ingressen till IAS-förordningen framgår att kommissionen, tillsammans med medlemsstaterna, avser att utveckla en gemensam strategi för tillsynen av efterlevnaden av IAS/IFRS-rekommendationerna.[107] Detta samarbete skall då ske tillsammans med den Europeiska värdepapperstillsynskommittén (CESR). Kommittén tillkom efter kommissionens beslut den 6 juni 2001 och består av en representant från varje medlemsland.[108] Som huvudregel har även en representant från kommissionen rätt att delta i kommitténs möten. Vidare finns det särskilda kommittéer för bank- och försäkringsbranscherna (CEBS och CEIOPS).

Till dags dato har denna kommitté utkommit med ett antal dokument och riktlinjer i börs- och värdepappersrättsliga spörsmål. I första hand tre publikationer har en mer redovisningsrättslig karaktär. Kommittén lämnade en rekommendation i samband med att IAS/IFRS introducerades i medlemsländerna.[109] Vidare har CESR utkommit med två standarder för finansiell information. Den förstnämnda av dessa utkom den 12 mars 2003 och ställer upp generella krav på medlemsstaternas övervakning av finansiell information.[110] Ett av syftena med standarden är att bidra till en konsekvent tillämpning av IAS/IFRS.[111] Särskilda principer fastställs för de åtgärder som medlemsländerna kan tillgripa.[112] Det framgår av standarden att materiella felaktigheter i den finansiella informationen ses som allvarligare än formella brister.[113] Sådana brister bör dock beivras i den mån de har en negativ inver-

[106] 23 kap. 23 § LVPM.
[107] P. 16, ingressen till förordning 1606/2002.
[108] Bakgrunden var den s.k. Lamfalussy-rapporten, som lades fram i februari 2001. Se t.ex. Dejmek, ERT 2009, s. 646.
[109] CESR/03-323e.
[110] CESR/03-073.
[111] Jfr prop. 2006/07:65, s. 202.
[112] Svenska börsregler om tillsyn baseras på CESR:s krav, se Norberg, Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 116.
[113] Princip 16, CESR/03-073.

kan på investerares förtroende för marknaden. Vidare fastslås att åtgärderna i det enskilda fallet skall vara proportionella i förhållande till överträdelsen. Som tänkbara åtgärder föreslås t.ex. korrigerande noter, omarbetning av finansiella rapporter eller i värsta fall avlistning från börsen.

Den andra standarden innehåller ett principbaserat ramverk för koordination av övervakningsaktiviteter.[114] I standarden fastslås bl.a. att en övervakningsmyndighet bör samråda med andra länders myndigheter i ärenden där det är praktiskt. Myndighetsbeslut skall vara tillgängliga för myndigheter i andra EU-länder. CESR rekommenderar att beslut lagras i en central databas.

I september 2009 föreslog kommissionen inrättandet av ett nytt system för finansiell tillsyn inom unionen. Centralt i förslaget är inrättandet av ett särskilt *Europeiskt systemriskråd* (ESRB). Riskrådets huvuduppgift kommer att vara att insamla och analysera information för att kunna bedöma risker för den finansiella stabiliteten inom EU.[115] Det är således i första hand den makroekonomiska utvecklingen som skall analyseras av rådet. Rådet skall kunna utfärda varningar eller rekommendationer, riktade mot hela unionen eller mot en eller flera medlemsstater. Rekommendationerna skall innehålla en tidsfrist inom vilken den som rekommendationen riktats till måste ha reagerat på något sätt. ESRB kommer dock inte att ha några lagliga möjligheter att tvinga medlemsstaterna till att vidta åtgärder.

Utöver det nya riskrådet lämnas även förslag om tre nya, europeiska tillsynsmyndigheter avseende bank-, försäkrings- och värdepappersbranscherna (EBA, EIOPA samt ESMA).[116] Dessa myndigheter är avsedda att överta större delen av de arbetsuppgifter som i dag utförs av de ovan nämnda kommittéerna CEBS, CEIOPS och CESR, bl.a. uppgiften att utarbeta icke bindande rekommendationer.[117] Det är dock avsikten att de nya myndigheterna även skall få mandatet att utveckla nya, heltäckande standarder avseende finansiell tillsyn.[118] Dessa standarder måste sedan antas av kommissionen genom ett formellt förfarande. Avsikten är att utarbeta ett gemensamt regelverk till skydd för investerare och konsumenter inom unionen. Dessa standarder kan t.ex. vara tillsynsstandarder för tillsynskollegier och tekniska standarder för

[114] CESR/03-317c.

[115] Se KOM (2009) 499 slutlig och KOM (2009) 500 slutlig. Se även Dejmek, ERT 2009, s. 647–649.

[116] KOM (2009) 501 slutlig, KOM (2009) 502 slutlig samt KOM (2009) 503 slutlig.

[117] Dejmek, ERT 2009, s. 653.

[118] Se t.ex. KOM (2009) 503 slutlig, p. 14 i förordningsutkastet.

validering av interna modeller.[119] Myndigheterna förväntas således inte utarbeta nya redovisningsrättsliga normer. De nya myndigheterna kommer tillsammans med de nationella tillsynsmyndigheterna att forma ett europeiskt nätverk för finanstillsyn, *European Securities and Markets Authority (ESFS).* Som ett mer långsiktigt mål avses nätverk och de nya myndigheterna skapa en gemensam europeisk tillsynskultur, som även omfattar personalen vid de nationella tillsynsmyndigheterna.

Vilken roll avseende den egentliga tillsynen kommer då de då de nya myndigheterna att spela? Myndigheterna kommer att få i uppgift att arbeta för den enhetliga tillämpningen av EG-rätten. Vidare kommer myndigheten att utreda fall av felaktig tillämpning av gemenskapsrättsliga regler. Om den nationella rätten inte är i enlighet med EG-rätten bör emellertid kommissionen i stället väcka talan om fördragsbrott.[120]

Utöver de nya tillsynsmyndigheterna föreslås även bildandet av särskilda *överklagandenämnder (Board of Appeal),* till vilka beslut fattade av myndigheterna kan överklagas.[121] Nämndernas beslut kan överklagas till Förstainstansrätten eller EU-domstolen.[122]

7.6 Jämkning av särskild avgift

En av de sanktionsformer som har redovisats ovan är *särskild avgift*, vilket är en form av sanktionsavgift. De beslut om sanktioner som fattas av Finansinspektionen kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Medan det synes vara svårt att finna några sanktionsärenden avseende brott mot redovisningsrekommendationer som överklagats har domstolar i flera fall behandlat särskilda avgifter påförda av Finansinspektionen i andra kategorier av ärenden, nämligen rörande s.k. *insiderhandel.* Avsikten med följande avsnitt är att undersöka den praxis som finns från regeringsrätten och kammarrätter rörande inspektionens sanktionsavgifter och förhållandet till Europakonventionen.[123] Även om sanktionsavgifterna för otillåten insiderhandel inte är helt identiskt konstruerade jämfört med avgifterna vid avvikelser från redo-

[119] Se KOM (2009) 252 slutlig, s. 10.
[120] Dejmek, ERT 2009, s. 653.
[121] Se t.ex. KOM (2009) 503 slutlig, p. 46 i förordningsutkastet.
[122] Se t.ex. KOM (2009) 503 slutlig, p. 47 i förordningsutkastet.
[123] Se vidare Warnling-Nerep, Sanktionsavgifter – Särskilt i näringsverksamhet, s. 143–174, samt Warnling-Nerep, Sanktionsavgifter: Sanktioner i gränslandet mellan straffrätt och förvaltningsrätt.

visningsregler ger prejudikatsavgöranden rörande den förstnämnda typen av avgifter viss uppfattning om hur den senare kategorin kommer att bedömas av domstolar.

Finansinspektionen har rätt att ta ut en särskild avgift när en person med insynsställning i ett bolag underlåter att göra anmälan om förändringar i aktieinnehavet i det bolag personen är "insider" i.[124] Avgifterna uppgår i normalfallet till 10 % av vederlaget för aktierna, dock högst 350 000 kr.[125] Den särskilda avgiften är således betydligt lägre än de avgifter som Finansinspektionen kan besluta för företag i bank-, försäkrings- och värdepappersbranscherna, där straffavgifterna maximeras till femtio miljoner kronor.[126] Dessa straffavgifter påförs dock juridiska personer, medan "insiders" givetvis är fysiska personer.

I RÅ 2004 ref. 17 fastställde Regeringsrätten att den särskilda avgiften vid underlåten anmälan om insideraffärer, som uppvisade påtagliga likheter med skattetilläggen, utgjorde ett straff enligt art. 6 i Europakonventionen för mänskliga rättigheter.[127] Regeringsrätten konstaterade att konventionen krävde att domstolarna i varje enskilt fall gjorde en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning. Den aktuella lagstiftningen medgav att avgiften helt eller delvis eftergavs, om överträdelsen var ringa eller ursäktlig eller det annars fanns synnerliga skäl.[128] Några skäl för att efterge avgiften helt eller delvis fanns dock inte i det aktuella fallet enligt Regeringsrätten.

På samma grunder som den särskilda avgiften enligt insiderlagstiftningen utgjorde ett straff enligt art. 6 i Europakonventionen bör straffavgifterna i bank-, försäkrings- och värdepappersbranscherna klassificeras som straff enligt nämnda artikel. Utöver likheten med skattetilläggen, som av Europadomstolen funnits utgöra straff i konventionens mening, är de ifrågavarande avgifterna även betecknade som just straffavgifter i lagtexten, låt vara att

[124] 4 § lag (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument, tidigare 9 § insiderlagen (1990:1342). Utöver den särskilda avgiften kan en "insider" även dömas till böter eller fängelsestraff enligt lagen (2005:377) om straff för marknadsmissbruk vid handel med finansiella instrument.

[125] 21 § lag (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument, tidigare 22 § insiderlagen (1990:1342).

[126] 15 kap. 8 § lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, 11 e § 1 st. försäkringsrörelselagen (1982:713), 25 kap. 9 § LVPM.

[127] Se Nowak, Oskyldighetspresumtionen, s. 76–83, för en beskrivning av art. 6 i Europakonventionen och konventionens roll i svensk rätt.

[128] Numera 23 § lag (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument, tidigare 24 § insiderlagen (1990:1342).

de inte är några straffrättsliga sanktioner enligt intern rätt.[129] Den ovan beskrivna jämkningsregeln i insiderlagstiftningen har ingen direkt motsvarighet i bank-, försäkrings- och värdepappersbranscherna, men som nämnts finns det en generell möjlighet i de lagar som berör dessa branscher att avstå från ingripande t.ex. om överträdelsen är ringa.[130] Av förarbeten framgår att Finansinspektionen i det enskilda fallet bör göra en nyanserad bedömning om omständigheterna är sådana att eftergift bör medges.[131] Eftersom det inte är helt självklart att en anmärkning eller en varning på samma sätt som en straffavgift utgör straff i Europakonventionens mening kan det ifrågasättas om det inte hade behövts en tydlig jämkningsregel särskilt för straffavgiften.[132] I respektive lag finns en regel med innebörden att särskild hänsyn skall tas till hur allvarlig överträdelsen är och hur länge den har pågått när avgiftens storlek fastställs.[133] Till ordalydelsen framstår denna formulering dock inte som en jämkningsregel, utan tycks indikera vilka fall som skall bedömas extra strängt.[134] Enligt de gemenskapsrättsliga direktiv som utgör grunden för den svenska lagstiftningen är medlemsländerna skyldiga att tillse att administrativa sanktioner är effektiva, proportionerliga och avskräckande.[135]

Vidare uppmärksammas i förarbeten att straffavgiften skulle kunna komma i konkurrens med företagsbot enligt 36 kap. 7 § BrB.[136] Enligt regeringen föreligger dock inga sådana komplikationer, då företagsboten utgår som en reaktion på ett straffbart förfarande, medan straffavgiften endast är ett tillägg till sanktionssystemet på finansmarknaden. Som ovan redovisats tyder dock det mesta på att straffavgiften även är ett straff i Europakonventionens mening, vilket aktualiserar frågan om dubbelbestraffning.[137]

[129] Precis som för skattetilläggen finns inga uttryckliga krav på oaktsamhet eller uppsåt hos ansvarig företrädare för företaget, prop. 2006/07:115, s. 639. Det förutsätts dock att den handelse som orsakat en anmärkning eller varning har varit oaktsam eller uppsåtlig.

[130] Se avs. 7.2 och 7.3.

[131] Prop. 2006/07:115, s. 500.

[132] Att det ändå finns ett utrymme för att underlåta att påföra straffavgift framgår av prop. 2002/03:139, s. 553 och prop. 2006/07:115, s. 641–642.

[133] 15 kap. 9 § lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, 11 e § 3 st. försäkringsrörelselagen (1982:713), 25 kap. 10 § LVPM.

[134] Enligt förarbetena kan dock även omständigheter i mildrande riktning beaktas, se prop. 2002/03:139, s. 552–553 och prop. 2006/07:115, s. 115.

[135] Se prop. 2006/07:115, s. 508.

[136] Prop. 2002/03:139, s. 551.

[137] Jfr NJA 2000 s. 622, där Högsta domstolen fann att skattetillägg och skattebrott inte utgjorde samma brott, eftersom endast det senare förutsatte uppsåt. Utgången i målet bygger

Efter Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref. 17 kom den ovan beskrivna jämkningsregeln för straffavgifter vid insiderhandel att ändras, så att det numera inte behövs "synnerliga" utan endast "särskilda" skäl.[138] Enligt regeringen skedde detta för att uppfylla europarättens krav på "en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning".[139] Efter att lagändringen, vilken gavs retroaktiv verkan, införts jämkade Regeringsrätten i RÅ 2005 ref. 41 en avgift till hälften med hänvisning till fallet rörde ett flertal aktieaffärer som gjorts under en förhållandevis kort tid. Rätten menade att beloppet eventuellt skulle ha blivit markant lägre om affärerna omfattat samma summa, men ett mindre antal transaktioner.[140] I RÅ 2006 ref. 89 nedsattes en av Finansinspektionen påförd förseningsavgift till hälften. Insideranmälan hade i målet gjorts två dagar för sent p.g.a. utländska helger.[141] Avgörandet torde kunna tas som indikation på att även straffavgifter vid måttligt försenade tillkännagivanden av t.ex. delårsrapporter bör bedömas förhållandevis milt. Det är svårare att göra jämförelser med avvikelser från materiella redovisningsregler.

7.7 Sammanfattande analys

Finansinspektionen är jämte Bokföringsnämnden en av två myndigheter som fått statsmakternas uppdrag att utveckla god redovisningssed. Vidare är FI den enda myndighet av betydelse som har delegerad normgivningsmakt inom redovisningsområdet. Men inspektionen utgör vidare även den viktigaste tillsyningsmyndigheten inom nämnda område. Ifråga om bank- och försäkringsbranscherna har finansinspektionen övertagit de arbetsuppgifter som Bank- och Försäkringsinspektionerna tidigare hade.

---

på Europadomstolens avgörande i Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, vari domstolen fann att skattebedrägeri och skattetillägg inte utgjorde samma brott. Jfr även hänvisningar i fotnot 346.

[138] 23 § lag (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument, i dess lydelse enligt SFS 2005:382.

[139] Prop. 2004/05:142.

[140] I ett delvis liknande mål, som dock endast omfattade tre transaktioner, fann dock kammarrätten i Stockholm att dessa skulle räknas som separata transaktioner. (Kammarrätten i Stockholms dom i målnr 333-07.) FI hade redan jämkat den särskilda avgiften med mer än hälften och rätten fann inga skäl till att nedsätta den ytterligare.

[141] I det likartade målet RÅ 2006 ref. 43 nedsattes den särskilda avgiften p.g.a. att processen pågått under för lång tid.

Finansinspektionen har emellertid även en funktion av "domstol" inom finans- och försäkringsbranscherna. I och med att verksamhet inom dessa branscher är tillståndspliktig hos FI finns som yttersta sanktion alltid möjligheten att tillstånd eller koncession återkallas. I mindre allvarlig fall tillgrips oftast anmärkning och /eller straffavgift. Avgöranden från inspektionen som rör rena redovisningsfrågor är få. En genomgång av dessa visar dock att FI ser tämligen strängt på dessa fall och oftast påför straffavgifter. I de två ovan refererade fall där de mest påtagliga straffavgifterna har påförts har dock sanktionerna utgått för en kombination av regelbrott. Det är därför givetvis svårt att avgöra till hur stor del avvikelser från redovisningsnormer har motiverat påföljderna. Oaktat detta förhållande är det dock tydligt att inspektionen har en roll som normgivnings-, tillsyns- och sanktionsorgan i redovisningsfrågor i de aktuella branscherna.

En liknande roll har Finansinspektionen kommit att spela ifråga om tillsynen över de börsnoterade bolagen. Syftet är då i första hand att säkerställa tillämpningen av IAS/IFRS-rekommendationerna. I praktiken är dock FI:s roll som tillsynsmyndighet sekundär, då det i första hand är börsen själv som ansvarar för tillsyn och fattar beslut om sanktioner.[142] Denna konstruktion är begriplig, om det tas hänsyn till att börsen i sig är ett privaträttsligt organ, som styrs av en omfattande offentlig reglering. Det är då rimligt att eventuella regelöverträdelser i första hand beivras genom självreglering. Någon praxis kring börsbolags avvikelser från redovisningsnormer synes ännu inte ha utvecklats. En viss praxis finns dock rörande värdepappersbolag, vilka är föremål för särskild tillståndsgivning.

Ifråga om de sanktionsavgifter som faller på Finansinspektionens bord kan två anmärkningar göras. Avgifterna bör rimligen ses som straff enligt Europakonventionen. Någon generell jämkningsregel finns inte rörande dessa avgifter, vilket medför att deras förenlighet med Europakonventionen kan ifrågasättas. Vidare kan ett samtidigt uttag av sanktionsavgift och företagsbot utgöra en enligt konventionen otillåten dubbelbestraffning.

Finansinspektionens sanktioner utgår för de tillståndspliktiga företagen. Detta medför att straffrättsliga sanktioner kan påföras de fysiska personer som ligger bakom de gärningar som är föremål för sanktioner. Någon dubbelbestraffning förekommer således inte i dessa fall.

[142] Norberg & Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 118.

8 De privaträttsliga sanktionsmöjligheterna

8.1 Inledning

Tidigare i studien har de privaträttsliga sanktionssystemen beskrivits översiktligt.[1] I följande kapitel kommer dessa system att beskrivas utförligare, samtidigt som avgöranden från dem analyseras. Som förutskickats tidigare i framställningen är det i första hand Stockholmsbörsens disciplinnämnd som har meddelat privaträttsliga sanktioner kopplade till god redovisningssed. Även beslut från den numera nedlagda övervakningspanelen är dock av intresse för studien. Några sanktioner i egentlig mening medförde dock inte dessa beslut. Sedan den 1 juli år 2007 utövar den konkurrerande börsen Nordic Growth Market redovisningstillsyn över de bolag som är registrerade på denna börs.

För att placera in de privaträttsliga sanktionsmöjligheterna är det inledningsvis nödvändigt att placera in börserna i deras rättsliga kontext, vilken komplicerats påtagligt efter de senaste årens gemenskapsrättsliga utbyggnad av regelverken. Tidigare i studien har börsernas rättsliga ställning beskrivits.[2] Som framgått faller ansvaret till stor del på börserna själva att tillse att de har ändamålsenliga regler för handel på en reglerad marknad som drivs av börsen.[3] Vidare är en börs skyldig att ha en disciplinnämnd.[4] Nämnden skall ha minst fem ledamöter, varav två skall vara erfarna domare.[5] Av de övriga ledamöterna skall minst två vara väl insatta i förhållandena på värdepappersmarknaden. Enligt värdepappersmarknadslagen får regeringen eller den myndighet som regeringen bemyndigar utfärda föreskrifter om disciplinnämnden och dess handläggning av ärenden.[6] Sådana föreskrifter har

[1] Avs. 2.4.3.
[2] Avs. 7.3.1.
[3] 13 kap. 6 § LVPM.
[4] 13 kap. 14 § LVPM. Finansinspektionen kan bevilja undantag från kravet på disciplinnämnd om särskilda skäl föreligger.
[5] 13 kap. 15 § LVPM.
[6] 13 kap. 17 § 6 p. LVPM.

utfärdats av Finansinspektionen.[7] Av dessa framgår att inspektionen skall ges tillfälle att yttra sig över föreslagna ledamöter till nämnden.[8] Disciplinärenden tas upp av nämnden efter anmälan av börsen, av emittent eller av börsmedlem.[9] I vissa fall är även Fínansinspektionen kompetent att begära prövning av ett ärende.[10] Nämnden skall vidare, innan den fattar beslut om sanktion, inhämta ett yttrande från Finansinspektionen, om sanktionen gäller ett bolag som står under inspektionens tillsyn.[11]

Vidare finns det krav på att börsen övervakar att dess medlemmar upprättar föreskriven finansiell information.[12] Börsen skall anmäla överträdelser mot dessa regler till Finansinspektionen.[13] Anmälan behöver inte göras om det aktuella bolaget har offentliggjort rättad eller korrigerad ekonomisk information.

Flera argument har anförts av lagstiftaren för att lägga övervakningsansvaret på börserna själva. Ett av dessa var att gemenskapsrätten ställer krav på att reglerade marknader har funktioner för att kontrollera att emittenter uppfyller sina skyldigheter.[14] Vidare hade Finansinspektionens ansvarsområde ökat i den omfattningen att det fanns risk för att inspektionen tappade fokus från dess kärnverksamhet.[15] Eftersom det redan sedan tidigare funnits en fungerande självreglering på Stockholmsbörsen var det önskvärt att denna kunde tas tillvara.[16] Den valda lösningen innebar att överträdelser av regelverket i första hand behandlas systeminternt inom ramen för självregleringen.[17] Endast i den mån detta system inte är kapabelt att på lämpligt sätt reagera på överträdelserna skall Finansinspektionen vidta åtgärder. Detta bör ses som en förklaring till att inspektionen, såvitt bedömas kan, ännu inte har avgjort något sanktionsärende rörande övervakning av finansiell information.

[7] Jfr prop. 2006/07:65, s. 212.
[8] 4 kap. 1 § FFFS 2007:17.
[9] 4 kap. 3 § FFFS 2007:17.
[10] 13 kap. 14 § 2 st. LVPM.
[11] 4 kap. 7 § FFFS 2007:17.
[12] 16 kap. 13 § LVPM.
[13] 16 kap. 14 § LVPM.
[14] Prop. 2006/07:65, s. 210.
[15] Prop. 2006/07:65, s. 208.
[16] Ett föreskriftskrav på marknadsövervakning fanns redan tidigare i första hand ifråga om insiderhandel och otillåten kurspåverkan, se FFFS 2001:5.
[17] Prop. 2006/07:65, s. 209.

8.2 Stockholmsbörsens disciplinnämnd

8.2.1 Disciplinnämndens mandat

Disciplinnämnden fungerar, såsom namnet antyder, som disciplinärt organ åt Stockholmsbörsen. Nämnden utgör en del av den självreglering som finns på värdepappersmarknaden. Tidigare fyllde *börsstyrelsen* rollen som sanktionsorgan vid överträdelser av börsmedlemmar. Dess uppgifter övertogs 1993 av en *disciplinkommitté*, senare disciplinnämnd, som är ett från börsen fristående organ.[18] Inte förrän år 2007 infördes dock ett lagkrav på att börser måste ha en disciplinnämnd. Detta innebär att huvuddelen av den praxis som genomgås i förevarande avsnitt gäller tiden före detta lagkrav.

Marknadsplatsen First North drivs även denna av samma ägare som Stockholmsbörsen. Disciplinärenden från First North behandlas av Stockholmsbörsens disciplinnämnd. First North är dock inte en reglerad marknad enligt IAS-förordningen och omfattas inte av detta regelverk.

Länge härleddes börsstyrelsens och disciplinnämndens sanktionsrätt från de noteringsavtal som tecknades mellan börsen och de noterade bolagen.[19] Genom avtalet blev bolagen bundna av börsens regelverk jämte annan självreglering exempelvis den som publicerats av NBK.[20] Vidare åtog sig bolagen att upprätta årsredovisning i enlighet med tillämplig associationsrättslig lagstiftning och annan författning samt i enlighet med god redovisningssed.[21] Påföljder enligt inregistreringskontraktet för avvikelser från god redovisningssed fick inte göras gällande om bolaget redovisat i överensstämmelse med principer, som var allmänt tillämpade eller godtogs av redovisningsvårdande organ, eller om bolaget angivit särskilda omständigheter som motiverat en annan redovisningsprincip. Fr.o.m. den 1 juli 2008 gäller emellertid ett nytt regelverk för emittenter, vilket ersätter noteringsavtalet. Av detta regelverk följer bl.a. en skyldighet att upprätta *bokslutkommuniké* samt kvartalsvisa delårsrapporter.[22] Dessa rapporter skall vara upprättade i enlighet med IAS

[18] Jfr SOU 2003:22, s. 62–63, af Sandeberg, Börsnotering, s. 94–96, samt Kågerman, Värdepappersmarknadens regelsystem, s, 103–104.

[19] af Sandeberg, Börsnotering, s. 95. För noteringsavtalet, se vidare Pehrson, Börsrätten, s. 389–392, och af Sandeberg, Prospektansvaret, s. 82.

[20] Afrell, Klahr, Samuelsson, Sverige, s. 174.

[21] P. 9, bilaga 1 till inregistreringskontraktet i dess lydelse fr.o.m 1988-06-02.

[22] Avs. 3.2.1., Regelverk för emittenter. Den valmöjlighet som föreligger enligt lagstiftningen ifråga om upprättandet av kvartalsvisa rapporter försvinner således genom regelverket.

34, Delårsrapportering.[23] Av regelverket följer att disciplinnämnden kan påföra ett bolag som åsidosätter lag, annan författning, börsens regelverk eller allmänt vedertagen god sed på värdepappersmarknaden sanktioner.[24] Som exempel på allmänt accepterad god sed som de noterade bolagen skall följa lämnas rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering.

De sanktioner som följer av regelverket är, om överträdelsen är allvarlig, *avnotering* av bolagets värdepapper från börsen eller i mildare fall *vite*.[25] Vitet kan högst uppgå till femton gånger bolagets årsavgift på börsen. Vid mindre allvarliga eller ursäktliga överträdelser kan ett bolag istället meddelas *varning* istället för vite.

8.2.2 Disciplinnämndens praxis

Undersökningen nedan omfattar avgöranden av börsstyrelsen och disciplinnämnden för åren 1990–2009. Avgränsningen har i första hand gjorts med utgångspunkt i den publicering av avgörande som finns på börsens webbsida.[26] Med hänvisning till den boskillnad som inledningsvis har gjorts mellan ämnena börsrätt och redovisningsrätt kommer, utöver avvikelser från de renodlade redovisningsrekommendationerna, felaktigheter i bokslutskommunikéer och delårsrapporter att uppmärksammas, men inte brott mot andra former av informationsskyldighet som åligger de noterade bolagen.

Den förstnämnda formen av avvikelser var för handen i börsstyrelsens avgörande 1990-11-07, vari ett börsnoterat bolag klandrades för att inte informerat börsen om en kommande förlust. Det ifrågavarande bolaget hade undermåliga löpande redovisnings- och ekonomisystem. Bolaget påfördes vite uppgående till fem gånger årsavgiften för brott mot kontraktet.

Liknande förhållande var för handen i börsstyrelsens beslut 1992-04-11. Ett bolag klandrades i beslutet bl.a. för att inte ha lämnat viktig information dels före det att årsredovisningen publicerades, dels inte lämnat information när förhållandena ändrats i förhållande till redan publicerad finansiell information. Vite utgick med åtta årsavgifter. Bolaget synes dock inte ha belagts med några felaktigheter i årsredovisning eller delårsrapporter.

[23] Avs. 3.2.3., Regelverk för emittenter.
[24] 4 kap., Regelverket för emittenter.
[25] 4 kap., Regelverket för emittenter.
[26] Se Moberg, Samuelsson, Börsrätt, s. 308–309, för listning av börsstyrelsens disciplinärenden för åren 1978–1987.

I disciplinkommitténs beslut 1996:1 prövades liknande frågor om ett bolag hade brutit mot kontraktet genom att inte tillräckligt snabbt informera om ändrade förhållanden. Dessa avgörande synes ganska typiska för disciplinnämndens avgöranden.

Mer tydliga redovisningsrättsliga frågeställningar var för handen i disciplinkommitténs beslut 1997:1. Beslutet gällde ett prospekt som utställts av ett börsnoterat bolag. En delfråga i detta avgörande var om bolaget i årsredovisningen hade bytt redovisningsprincip för produkt- och organisationsutveckling i förhållande till en bokslutskommuniké lämnad strax efter räkenskapsårets slut och om detta byte var förenlig med då gällande RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip. Av noteringsavtalet följde att avvikelser av icke oväsentlig betydelse från Redovisningsrådets rekommendationer skulle omnämnas i årsredovisningen. Emissionskostnader förbundna med prospektet hade redovisats på ett sätt som avvek från vad som angivits i detta. Genom att inte klargöra i kommunikén vilka principer som skulle tillämpas i bokslutet hade bolaget avvikit från noteringsavtalet. Något byte av redovisningsprincip hade enligt disciplinkommittén dock inte gjorts i detta avseende, då bolaget aldrig tidigare haft några emissionskostnader. En annan delfråga i avgörandet var hur förändringar i verksamheten skulle påverka frågan om byte av redovisningsprincip hade skett. RR 5 gav i detta avseende inga svar. Enligt kommittén kunde däremot "viss vägledning" hämtas från IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.[27] Enligt denna rekommendation förelåg inte ett byte av redovisningsprincip om ett företag antar en ny princip för händelser eller transaktioner som skiljer sig substantiellt från tidigare händelser eller transaktioner eller som tidigare inte har inträffat. Kommitténs slutsats var att något byte av redovisningsprincip inte hade skett. Vidare prövades om bolaget redovisat licensintäkter korrekt, samtidigt som inköpet av dessa licenser till samma belopp som intäkterna inte uppmärksammades i bolagets informationsmaterial. Bolaget klandrades för att informationen i halvårsrapporten i detta avseende inte varit tillräckligt tydlig. Däremot menade kommittén att den inte fann tillräckligt stöd i utredningen för att även bolagets årsredovisning skulle stå i strid med god redovisningssed i detta avseende. De brister som ändå konstaterats av kommittén kunde inte betecknas som rings eller ursäktliga. Bolaget påfördes vite motsvarande två årsavgifter.

[27] Rekommendationen hade före IAS-förordningens införande en betydligt svagare status som rättskälla.

I disciplinnämndens beslut 2001:1 klandrades ett bolag för att dess proformaredovisning i en delårsrapport för år 2000 avvek från god redovisningssed. Även halvårsrapport och årsredovisning för år 1999 innehöll ett antal mindre allvarliga fel. Bolaget ålades att betala vite motsvarande två årsavgifter.

Disciplinnämnden fann i sitt beslut 2002:4 att ett bolag brutit mot noteringsavtalet i ett antal fall. Av dessa utpekades bl.a. avvikelser från god redovisningssed som särskilt allvarliga. Bolaget påfördes vite motsvarande fem årsavgifter.

Beslutet 2004:4 kan ses som en utlöpare från skandalerna kring försäkringsbolaget Skandia. Ärendet gällde redovisningen av de uppmärksammade bonusprogram som i slutet av nittiotalet löpte för ledande befattningshavare. Enligt NBK:s rekommendationer om ledande befattningshavares förmåner, som Skandia enligt noteringsavtalet var skyldigt att följa, skulle bl.a. upplysningar om verkställande direktörens förmåner ha lämnats i årsredovisningen. Den information som lämnats i årsredovisningen var enligt nämnden ofullständig. Ifråga om bonusprogrammens omfattning var upplysningarna i årsredovisningen missvisande. Vidare avvek årsredovisningen från årsredovisningslagens regler när det gällde incitamentsprogram i utländska dotterbolag. Skandia hade genom dessa brister gjort sig skyldigt till överträdelser av noteringsavtalet och påfördes två årsavgifter. I valet av påföljd poängterade nämnden särskilt att den aktuella informationen inte kunde betecknas som väsentlig från kursbildningssynpunkt och att regelsystemet inte på alla punkter varit helt entydigt.

Ett av de mest tydliga avgörandena ifråga om avvikelser från god redovisningssed var nämndens beslut 2005:2. Avgörandet gällde bolaget Karolin Machine Tool AB som i flera avseenden åsidosatt ÅRL, reglerna om information om ledande befattningshavares förmåner samt tre av Redovisningsrådets rekommendationer. Bolaget ålades att betala vite motsvarande två årsavgifter. Nämnden motiverade påföljden med att det å ena sidan var fråga om ett antal överträdelser som delvis utgjorde en upprepning av fel som även förelåg föregående år, men att det å andra sidan inte var frågan om fel som kan ha haft en kurspåverkande betydelse.

Disciplinnämndens beslut 2005:7 gällde skyldigheten att omedelbart offentliggöra att förutsättningarna för en tidigare offentliggjord prognos ändrats. Bolaget hade i januari det aktuella året i en bokslutskommuniké meddelat att ett positivt resultat *väntades* för det påbörjade räkenskapsåret.[28]

[28] Min kurs.

I mitten av april angavs i årsredovisningen att bolaget hade som *ambition* att redovisa ett positivt resultat. Enligt nämnden utgjorde denna skillnad i formulering en resultatjustering som inte hade offentliggjorts i enlighet med noteringsavtalets regler före det att årsredovisningen publicerades. Bolaget påfördes vite motsvarande en årsavgift.

Det tidigare nämnda Carnegie-fallet uppmärksammades ursprungligen av börsen och har, utöver Finansinspektionens tidigare beskrivna granskning, har även behandlats av disciplinnämnden.[29] Till följd av ovan beskrivna felvärderingarna av tillgångar kom de finansiella rapporterna för den aktuella tidsperioden att bli felaktiga. Nämnden ansåg dock att den inte kunde betvivla Carnegies uppgifter om att den information som lämnades stämde överens med vad som faktiskt var känt av bolaget vid de aktuella tidpunkterna. Nämnden menade emellertid att Carnegie i mars månad 2007 hade så god kännedom om manipulationerna att bolaget inte hade tillräcklig grund för att utgå ifrån att dessa inte lett till ett redovisningsfel. Bolaget klandrades därför för att det i sin delårsrapport för första kvartalet 2007 inte hade gjort något förbehåll för resultatet av de utredningar som pågick rörande manipulationerna. Delårsrapporterna motsvarade inte de krav som kunde ställas enligt noteringsavtalet och bolaget påfördes fyra årsavgifter, samtidigt som dotterbolaget Carnegie Investment Bank AB påfördes vite på fem miljoner kr med stöd av det s.k. Derivatregelverket.[30]

Mer principiella redovisningsrättsliga frågeställningar var för handen i disciplinnämndens beslut 2008:5. Beslutet rörde ett bolag som avvikit från IAS/IFRS genom att redovisa en nedskrivning i samband med ett företagsförvärv på en egen rad i finansnettot och inte som en del av rörelseresultatet. Bolaget anförde att förutsättningarna för en avvikelse från rekommendationerna var för handen och att syftet var att ge en så rättvisande bild som möjligt av bolagets ställning och resultat. Nämnden konstaterade att avvikelser från de föreskrivna redovisningsprinciperna endast fick förekomma då det skulle vara så missvisande att tillämpa dem att det skulle strida mot den s.k. "Föreställningsramen", dvs. det ramverk som anger syftena bakom de finansiella rapporterna.[31] Sådana avvikelser kunde enligt den tillämpliga rekommendationen endast förekomma i ytterst sällsynta fall. Nämnden

[29] Beslut 2007:9. Jfr FI Dnr 07-6125, s. 6. Se avs. 7.2.

[30] Detta regelverk riktas mot börsmedlemmar och clearingsverksamheter och kan således ses som ett komplement till lagregleringen av börsverksamheten.

[31] IAS 1, punkt 17.

ansåg inte att den aktuella situationen var så exceptionell att en avvikelse från IAS-rekommendationen kunde aktualiseras. Det uppmärksammades dock att rätten att avvika från rekommendationerna lämnade ett visst utrymme för bedömningar och att bolagets årsredovisning varit så tydlig att den inte kunde ha medfört några missförstånd. Nämnden fastslog att den felaktiga redovisningen av nedskrivningarna, om den hade bedömts isolerad, skulle ha betraktats som mindre allvarlig och endast lett till en varning.

Bolaget klandrades även av börsen för att det i årsredovisningen upptagit en immateriell tillgång betecknad som "opatenterad teknik", utan att pröva nedskrivningsbehovet enligt IAS 38 eller i övrigt lämna upplysningar kring posten. Nämnden fann att tillgången inte verkade ha en obegränsad livslängd, men att livslängden var obestämbar eller svår att bestämma. Detta borde ha anmärkts av bolaget i årsredovisningen. Att detta inte hade gjorts medförde en överträdelse av noteringsavtalet som inte kunde betraktas som mindre allvarlig eller ursäktlig. Vidare klandrades bolaget för att det inte hade offentliggjort en oren revisionsberättelse omedelbart. Dessa brister medförde sammantaget att bolaget påfördes vite motsvarande tre årsavgifter.

Disciplinnämndens beslut 2009:1 gällde ett bolag, som var specialiserat på att köpa upp mindre familjeföretag och inlemma dessa som dotterbolag. Bolaget hade vid flera tillfällen underlåtit att uppge köpeskillingen för de inköpta företagen. Bolaget hade i årsredovisningen avvikit från IFRS 3 genom att inte uppge anskaffningsvärdena på de inköpta företagen. Det ålades av nämnden vite motsvarande två årsavgifter.

Genomgången av disciplinnämndens beslut visar att nämnden oftast stannar vid sanktioner motsvarande två eller tre årsavgifter. Som framgår av flera avgöranden ses det som en förmildrande faktor om felaktigheterna inte haft kurspåverkande effekter.

8.3 Övervakningspanelen

Under en period fanns en särskild *Panel för övervakning av finansiell rapportering*. Övervakningspanelen inrättades under våren 2003 av Föreningen för utvecklande av god redovisningssed, som även drev Redovisningsrådet och Akutgruppen.[32] Panelen bestod av tio ledamöter och hade i princip två

[32] Jfr Norberg & Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 115. Före inrättandet av Övervakningspanelen utgav Stockholms-

arbetsuppgifter. Dels granskade den enskilda ärenden och dels gjorde den en årlig genomgång av alla publicerade årsredovisningar.[33] Panelen hade däremot ingen möjlighet att besluta om några sanktioner. Sådana skulle istället utdömas av börsen. Panelens beslut där enskilda företag kritiserades offentliggjordes dock. Nedan följer en tabell över de beslut panelen meddelade.

Beslut	**Avvikelse från bestämmelse, rekommendation eller god sed**	**Felaktighet**
Beslut 2003:1	God sed för aktiemarknadsbolag.	Inte tydligt redogjort för den grad av osäkerhet som förelåg beträffande värdering av dess tillgångar.[1)]
Beslut 2003:2	RR 4, punkt 13.	Bolaget använde sig av ett internt resultatbegrepp, "exkl. omstruktureringskostnader".[2)]
Beslut 2004:1	RR 1:00	I besluten kritiserades storbolagen Atlas Copco och Electrolux för att ha tillämpat en 40-årig avskrivningstid på goodwillavskrivningar.[3)]
Beslut 2004:2	RR 1:00	– " –
Beslut 2004:3	RR 1:00	Företaget underlät att redovisa ett dotterföretag, som skulle utskiftas till aktieägarna.[4)]
Beslut 2004:4	RR 13	Bolaget kritiserades för att inte ha tillämpat kapitalandelsmetoden för redovisning av ett antal intressebolag.[5)]
Beslut 2004:5	RR 16	Gambro kritiserades för att inte ha följt RR 16 ifråga om redovisning av orealiserade förluster hänförliga till aktieswapavtal.[6)]
Beslut 2004:6	RR 22, RR 25, RR 27	Omfattande brister i redovisningen. Detta är det enda av övervakningspanelens ärenden som gått vidare till disciplinnämnden.[7)]
Beslut 2004:7	RR 1:00	Förhållanden lika Beslut 2004:1 och 2004:2,
Beslut 2004:8	RR 1:00	Förhållanden lika Beslut 2004:1 och 2004:2.

---

börsen och Bokföringsnämnden årsvisa, kritiska analyser gjorda av Rolf Rundfelt i serien "Tendenser i börsbolagens årsredovisningar".

[33] Panelen för övervakning av finansiell rapportering – rapport för 2005.

Beslut	Avvikelse från bestämmelse, rekommendation eller god sed	Felaktighet
Beslut 2004:9	RR 25	Investmentbolaget Ratos kritiserades dels för att ha använt en egen uppställningsform i resultaträkningen, dels för brist på upplysningar om avsaknad av segmentrapportering.[8)]
Beslut 2004:10	RR 22, RR 25, RR 27	Företaget kritiserades för bristande segmentredovisning, för att inte rapporterat verkligt värde för sina finansiella instrument eller redogjort för förändringar av eget kapital tillräckligt tydligt
Beslut 2004:11	RR 27	Företaget klandrades för att inte ha redovisat verkliga värden på finansiella instrument.
Beslut 2004:12	RR 27, NBK: Information om ledande befattningshavares förmåner	Bolaget klandrades för att inte ha redogjort för åtgärder i samband med övergången till IFRS och för att inte ha inte ha lämnat tillräcklig information om villkoren för ledande befattningshavare enligt NBK:s rekommendationer.
Beslut 2004:13	RR 18, RR 25, RR 9	Assa Abloy kritiserades för redovisning av segment, jämsides med exkludering av jämförelsestörande poster samt för felaktig redovisning av underskottsavdrag.[9)]
Beslut 2005:1	RR 1:00	Förhållanden lika Beslut 2004:1 och 2004:2.
Beslut 2005:2	RR 1:00	Förhållanden lika Beslut 2004:1 och 2004:2.
Beslut 2005:3	RR 24	Fastighetsbolaget Klövern AB klandrades ifråga om klassificeringen av bolagets fastighetsbestånd.[10)]
Beslut 2005:4	RR 24	Förhållanden lika Beslut 2005:3.
Beslut 2005:5	RR 9	Ett investmentbolag kritiserades för att inte ha redovisat hur avstämning mellan periodens skattekostnad och det redovisade resultatet före skatt hade gjorts.
Beslut 2005:6	RR 22, RR 25, RR 6:99	Ett bolag med, enligt egen uppfattning, blygsam omsättning, klandrades för att inte ha uppfyllt Redovisningsrådets krav på redovisning av finansiella instrument, verksamhetsdelar samt leasingkontrakt
Beslut 2005:7	RR 25	Elektronikgruppen BK AB klandrades dels för att inte ha levt upp till kraven för segmentredovisning, dels för att ha underlåtit att inkludera en sammanställning över förändrat eget kapital i årsredovisningen.

Beslut	Avvikelse från bestämmelse, rekommendation eller god sed	Felaktighet
Beslut 2005:8	RR 19	Borås Wäfveri AB klandrades för att inte ha redovisat avveckling av ett affärsområde enligt Verksamheter under avveckling i samband försäljningen av Jotex-koncernen.[11]
Beslut 2005:9	RR 13, 2 kap. 3 § 2 st. ÅRL, RR 22	Ett börsbolag, som inte utgjorde moderbolag och därför heller inte upprättade koncernredovisning, klandrades för att det inte lämnat tillräckligt med information om de intresseföretag som bolaget innehade.[12]
Beslut 2005:10	RR 9, RR 25, RR 19, RR 27, RR 8, RR 6:99	Duroc AB kritiserades för ett antal brister i årsredovisningen.[13]
Beslut 2006:1	RR 1:00	Gunnebo AB kritiserades för att underlåtit att visa på ett övertygande sätt att kraven för en avsättning i samband med en omstrukturering var uppfyllda.[14]
Beslut 2006:2	RR 22, RR 1:00	Wedins Skor klandrades dels för att inte ha inkluderat en separat sammanställning över förändringar i eget kapital, dels för att ha underlåtit att lämna upplysningar om röst- och kapitalandel samt om anskaffningsvärde och köpeskilling för förvärvet av kedjan Sko-City.
Beslut 2006:3	2 kap. 4 § ÅRL, RR 22	SwitchCore AB klandrades för att dels inte ha följt de upplysningskrav som gäller vid kvittning av poster, dels underlåtit att lämna information om kostnader för forskning och utveckling.[15]

[1] Vidare ifrågasatte panelen om bolaget tillämpat RR 26 Händelser efter balansdagen på ett korrekt sätt för 2002 års bokslut, men riktade ingen kritik mot bolaget i detta avseende eftersom rekommendationen formellt började gälla först år 2003. Utslaget ger en viss indikation på att redovisningsrekommendationer kan tillämpas utan att först vara att betrakta som gällande rätt.

[2] Panelen anförde att införandet av särskilda resultatbegrepp ofta får en framträdande plats vid presentationen av bolagets utveckling.

[3] Det fanns även ett lagkrav på att skälen för avskrivningstider på goodwill överstigande fem år redovisades i notform (4 kap. 4 § 2 st. ÅRL). Även om en längre tid än fem år var tillåten enligt lagstiftningen, under förutsättning att den kunde fastställas med rimlig grad av säkerhet, hade bolagen brutit mot god sed för aktiemarknadsbolag genom att hävda att årsredovisningen upprättats i enlighet med RR 1:00. De båda bolagen kritiserades även följande år för samma förfarande (Beslut 2004:7, 2004:8, 2005:1 samt 2005:2).

[4] Enligt panelen föreskrevs i RR 1:00 tre grunder för att underlåta att ta upp ett dotterföretag i koncernredovisningen. Ingen av dessa grunder var emellertid för handen.
[5] Som intresseföretag definieras ett bolag som huvudregel ett företag som innehas med minst 20 % av rösterna för samtliga aktier, men inte mer än hälften av rösterna (1 kap. 5 § 2 st. ÅRL). Ett intresseföretag kan vara för handen även om innehavet är mindre, men där ägarföretaget har ett betydande inflytande och ägandet är ett led i en varaktig förbindelse.
[6] Bolaget hade hänvisat till det inte fanns någon entydig redovisningsmetod för sådana förluster och hänfört dem till ansvarsförbindelser. Panelen menade dock att även om formuleringarna i RR 16 inte var helt klargörande hade Gambro ändå redovisat i strid med rekommendationen.
[7] Disciplinnämndens beslut 2005:2. Se avs. 8.2.2. Jfr prop. 2006/07:65, s. 203–204, samt Norberg, Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 122.
[8] En avvikelse från rekommendationen kunde enligt Panelen tillåtas om det lämnades upplysningar om avvikelsen.
[9] Bolaget hade bl.a. valt att lyfta fram ett mått exklusive jämförelsestörande poster i samband med presentationen av resultatet för år 2003 samt vid presentationen av resultatet per aktie. Panelen ansåg att användningen av ett sådant resultatmått kunde ge läsaren en annan bild av företaget än den som efterlevnaden av redovisningsrekommendationerna syftade till.
[10] Enligt panelen borden en del av beståndet utgöra förvaltningsfastigheter. Bolaget hade hänfört samtliga fastigheter till omsättningstillgångar.
[11] Bolaget kritiserades även för att specificerat sålda tillgångar och skulder i kassaflödesanalysen, felaktigt redovisat en uppskjuten skattefordran samt underlåtit att lämna information om verkliga värden på finansiella instrument.
[12] Det var med Bolagsverkets medgivande tillåtet att utelämna sådan information, om det skulle kunna orsaka intresseföretagen allvarlig skada. Något sådant tillstånd hade emellertid inte sökts.
[13] Bolaget hade underlåtit att göra en avstämning mellan effektiv och gällande skatt. Det hade inte heller lämnat någon förklaring till temporära skillnader mellan dessa sätt att beräkna skatten. Bolaget hade inte heller uppfyllt kraven på segmentredovisning eller redovisat pensionsförpliktelser i enlighet med RR 29. Vidare hade bolaget underlåtit att lämna upplysningar om verkligt värde på finansiella instrument. Bolagets årsredovisning saknade även information om ackumulerade omräkningsdifferenser samt om leasingavtal.
[14] En förutsättning för avsättning var att det vid förvärvet förelåg en offentliggjord plan rörande omstruktureringarna. Bolaget hävdade att ett offentliggörande av de planer som fanns vid förvärvstidpunkten skulle medföra negativa ekonomiska konsekvenser. Även med hänvisning till tyska arbetsrättsliga regler var det omöjligt att lämna informationen vid förvärvstidpunkten. Detta förhållande framgick inte av årsredovisningen.
[15] Kvittning av poster är enligt årsredovisningslagen endast tillåtet om det finns särskilda skäl och kvittningen är förenlig med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild.

De senare besluten som meddelades av panelen var oftast något mer omfattande, vilket berodde på att panelen i besluten återgav relevanta noter ur de klandrade årsredovisningarna. Efter Stockholmsbörsen beslut att upphöra med att köpa tjänster från övervakningspanelen nedlades panelen under år 2007.[34] Någon liknande, privaträttslig, självreglering har inte kommit att ersätta övervakningspanelen. Stockholmsbörsen har emellertid inrättat en särskild övervakningskommitté, som har till uppgift att granska hur börserna hanterar frågor rörande notering och marknadsövervakning.

8.4 Nordic Growth Market

8.4.1 Börsens marknadsövervakning

Den andra i Sverige reglerade marknaden är Nordic Growth Market NGM AB ("NGM-börsen"). Under år 2008 omfattade marknaden aktier i 47 bolag samt överlåtbara värdepapper i två bolag.[35] NGM:s övervakning av de noterade bolagens regelbundna finansiella information sker inom ramen för börsens marknadsövervakning.[36] Granskningen leds av en rådgivande *granskningskommitté*. Denna består bl.a. av tre auktoriserade revisorer. Granskningen sker efter urval och omfattar således inte alla noterade bolag. Urvalet baseras både på *risk* och på *rotation* bland företagen.

De påföljder som kan bli resultatet av en granskning är bl.a. *skriftlig information, skriftlig anmärkning, begäran om rättelse omedelbart eller i kommande rapport* samt *överlämnande till disciplinnämnden.*[37] Skriftlig information kan tillsändas bolaget vid enstaka formaliafel. Skriftlig anmärkning används då en rapport innehåller ett flertal bagatellartade fel eller vid materiella fel som inte påverkar bilden av emittenten eller värderingen av de noterade aktierna. Begäran om rättelse i kommande rapport tillgrips då felaktiga siffror från en redan publicerad rapport skall korrigeras i nästa kommande rapport. Vid allvarligare fall kan emittenten föreläggas att omedelbart offentliggöra korrigerade siffror. Det är då frågan om fall där den felaktiga informationen väsentligen påverkar bilden av emittenten eller värderingen av de noterade

[34] Balans 11/2006, s. 7–8.
[35] NGM, Övervakning av finansiell information, s. 1.
[36] NGM, Övervakning av finansiell information, s. 2.
[37] NGM, Övervakning av finansiell information, s. 3–4.

instrumenten. Denna påföljd bör kombineras med en anmälan till disciplinnämnden. I sista hand återstår nämligen denna utväg, vilken bör tillgripas om den finansiella information uppvisar väsentliga brister eller andra åtgärder inte bedöms vara effektiva. Disciplinnämnden kan meddela ett bolag *varning, vite motsvarande högst tio årsavgifter* eller *avnotering*.

8.4.2 Praxis

Endast ett fåtal avgöranden från NGM:s disciplinnämnd har publicerats och av dessa har endast två anknytning till redovisningsfrågor. Disciplinnämndens beslut 2008:2 gällde börsens ägarebolag, som underlåtit att redovisa ett räntefritt, konvertibelt skuldebrev enligt IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering och IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering. Tillsammans med andra brister ledde detta till en varning.

Beslut 2009:1 gällde ett bolag, som ålades vite efter att offentliggjort en bokslutskommuniké som inte ens uppfyllde de grundläggande krav som kan ställas på redovisningsinformation. Balansräkningen saknade uppgifter om skulder och eget kapital. Efter påtryckningar offentliggjordes en ny version av kommunikén, men även denna innehöll nya brister. Bolaget hade i efterhand gjort nya nedskrivningar, utan att korrigera värdet av tillgångarna.

Fler avgöranden har fattats av börsen rörande den löpande redovisningstillsynen. Samtliga dessa har emellertid inte publicerats av granskningskommittén. Vid de beslut som inte publicerats har inga iakttagelser av väsentlig karaktär identifierats. Redovisningstillsynen utgår från begreppen *risk* och *väsentlighet*, vilket innebär att det kan ha funnits fel i de granskade rapporterna som inte omfattas av de enskilda besluten. I tabellen nedan redovisas de publicerade besluten rörande redovisningstillsyn. Det anges vilka redovisningsrekommendationer som hänvisats till i beslutet, om felaktigheterna varit av väsentlig betydelse för investerarnas bedömning av bolagets resultat och ställning samt vilken påföljd som beslutats.

Beslut nr	Avvikelse från bestämmelse eller rekommendation	Väsentlig betydelse för investerarnas bedömning av bolagets resultat och ställning?	Påföljd
Beslut 1/2008	IFRS 5, IAS 8, IAS 34	?	Skriftlig anmärkning
Beslut 2/2008	URA 47, IAS 34	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 3/2008	IAS 34, 9 kap. 3 och 5 §§ ÅRL	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 4/2008	9 kap. 3 och 5 §§ ÅRL, IAS 34,	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 5/2008	RR 32:06	Ja	Skriftlig anmärkning
Beslut 6/2008	IFRS 3	Ja	Skriftlig anmärkning
Beslut 7/2008	IAS 34	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 8/2008	IAS 34, 9 kap. 5 § ÅRL	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 9/2008	RR 32:06	Ja	Skriftlig anmärkning
Beslut 10/2008	IFRS 7	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 11/2008	IFRS 5	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 12/2008	IAS 19	?	Skriftlig anmärkning
Beslut 13/2008	IFRS 5, IFRS 3, IAS 38	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 14/2008	IAS 34, IFRS 5, IAS 1	Ja	Skriftlig anmärkning, rättelse i kommande rapport
Beslut 15/2008	IFRS 7, IFRS 8	Ja	Skriftlig anmärkning

Beslut nr	Avvikelse från bestämmelse eller rekommendation	Väsentlig betydelse för investerarnas bedömning av bolagets resultat och ställning?	Påföljd
Beslut 1/2009	IAS 36, IAS 27	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 2/2009	Ej publicerat	?	?
Beslut 3/2009	Ej publicerat	?	?
Beslut 5/2009	IAS 34, 2 kap. 7 § ÅRL	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 6/2009	IAS 34, IAS 37	Ja	(Avnotering)[1)]
Beslut 7/2009	Ej publicerat	?	?
Beslut 8/2009	Ej publicerat	?	?
Beslut 9/2009	IAS 12	?	Skriftlig information
Beslut 10/2009	IAS 34, 9 kap. 3 § ÅRL	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 11/2009	IAS 1, IAS 34, 9 kap. 3 § ÅRL	Nej	Skriftlig anmärkning
Beslut 12/2009	6 kap. 1a §, 3 kap. 3 § ÅRL	Nej	Skriftlig information
Beslut 13/2009	6 kap. 1a § ÅRL, 8 kap. 52 § ABL, IAS 17	Nej	Skriftlig information
Beslut 14/2009	IAS 1, 5 kap. 14 § ÅRL, IFRS 7	Nej	Skriftlig information

[1)] Bolaget var vid tidpunkten för börsens beslut redan avnoterat.

Som framgår av tabellen ovan har granskningskommittén endast i ett fall beslutat om en allvarligare sanktion, nämligen avnotering. Det ifrågavarande bolaget var emellertid redan avnoterat då beslutet fattades. I övrigt har kommittén nästan uteslutande meddelat skriftliga anmärkningar och detta oavsett om felet varit av väsentlig betydelse för investerarnas bedömningsmöjligheter eller ej. Detta kan möjligen ses som ett tecken på att sanktionsmöjligheterna är något trubbiga.

8.5 Övrigt

Efterlevnaden av redovisningsnormer och god redovisningssed kan vara av betydelse i vitt skilda situationer. Ett exempel är utfärdandet av s.k. *elitlicenser*, vilket ofta är en förutsättning för deltagande i idrottstävlingar på elitnivå. Uppmärksammat är Svenska Fotbollförbundets Licensnämnds beslut år 2004 att inte bevilja fotbollsklubben Örebro SK FK licens för spel i Allsvenskan år 2005. Beslutet motiverades med att föreningen uppvisade ett negativt eget kapital. Föreningen hade upprättat en positiv kontrollbalansräkning, men denna baserades på en felaktig redovisning av andelsbevis hänförliga till spelartruppen. Licensnämndens beslut kunde överklagas till en appellationsnämnd, som i förevarande fall inte ändrade det överklagade beslutet.

Ett annat exempel är Advokatsamfundet, som ställer särskilda krav på bokföring och redovisning av dess medlemmars verksamhet. Samfundet har fastställt ett särskilt reglemente, som bl.a. behandlar bokföring i advokatverksamhet.[38] Av reglementet framgår t.ex. att advokat som driver egen verksamhet skall föra sina räkenskaper i enlighet med god redovisningssed (8 §). Särskilda regler ges i reglementet för redovisning av klientmedel. Vidare är varje advokat som driver egen verksamhet skyldig att ha en auktoriserad eller godkänd revisor (9 §). Detta gäller även för företag av storlek som annars inte hade omfattats av en sådan skyldighet. Det finns vidare en skyldighet att för varje räkenskapsår insända en revisionsberättelse till samfundet.

Efterlevnaden av reglementet kan aktualiseras dels när en jurist med egen verksamhet söker inträde i samfundet, dels i form av ett disciplinärende mot en advokat. Beslut av advokatsamfundet om *vägrat inträde* eller *uteslutning* kan överklagas till Högsta domstolen.[39] De sanktioner som i övrigt kan aktualiseras är *varning*, *erinran* eller *straffavgift*.[40]

I NJA 1998 C 54 fann Högsta domstolen att inträde i advokatsamfundet skulle nekas en sökande som inte hade tagit upp sitt klientmedelskonto på balansräkningen. Det hade av advokatsamfundets styrelse ifrågasatts om klientmedlen verkligen hållits åtskiljda från andra medel. En oklar bokföring av klientmedel var enligt HD en mycket allvarlig brist i advokatverksamheten.

[38] Reglemente rörande förvaltning av klientmedel och klienters värdehandlingar samt om bokföring m.m. i advokatverksamhet.

[39] RB 8 kap. 8 §.

[40] RB 8 kap. 7 §. Jfr även Warnling-Nerep, Sanktionsavgifter – särskilt vid olovligt byggande, s. 122–123.

I ett avgörande från 2004 tilldelades en advokat en varning efter att ha avgett en felaktig årsredovisning och därigenom brutit mot god advokatsed. Flera balansposter hade övervärderats och en korrekt värdering skulle enligt bolagets revisor ha lett till att eget kapital var förbrukat och att kontrollbalansräkning skulle upprättas. Avgörandet pekar på den särskilda betydelse efterlevnaden av god redovisningssed har för advokatbranschen.

Under år 2006 tilldelades en advokat en varning kombinerad med straffavgift för att han allvarligt åsidosatt god advokatsed. Advokaten hade trots anmaningar släpat i flera år med att lämna in revisionsberättelser till samfundet. Vidare hade han i strid med aktiebolagslagens regler upptagit förbjudna lån ur sitt advokataktiebolag. Avgörandet är knappast renodlat redovisningsrättsligt, men ger en indikation på vilken grad av misskötsel som krävs för att straffavgift skall tas ut.

8.6 Sammanfattande kommentar

I kapitlet har de viktigaste privaträttsliga sanktionsmöjligheterna undersökts. En särställning har de båda börsernas disciplinnämnder, då dessa härleder sin kompetens ur lagstiftningen. Undersökningen ger emellertid vid handen att disciplinärenden rörande avvikelser från redovisningsnormer står för en mindre del av de av disciplinnämnderna publicerade avgörandena. Ifråga om Stockholmsbörsen har disciplinnämnden och dess föregångares avgöranden undersökts för åren 1990–2009. Endast tolv avgöranden under denna tidsperiod behandlar helt eller delvis redovisningsrättsliga spörsmål. För den konkurrerande NGM-börsen med sin betydligt kortare historik har endast noterats två avgöranden från dess disciplinnämnd.

Skall då den slutsatsen dras att det inte föreligger några större brister rörande de noterade företagens redovisning? Den s.k. Övervakningspanelen som var verksam mellan åren 2003–2006, meddelade 28 beslut där man klandrade de inblandade företagen för brister i redovisningen.[41] Den mindre NGM-börsens redovisningstillsyn har enbart under ett och ett halvt års tid meddelat sanktioner mot sina medlemsföretag i 29 fall. Till detta kan läggas att koncernredovisningen i de noterade företagen blivit påtagligt mer komplicerad sedan införandet av IAS-förordningen. Det höga antalet ärenden från Panelen och NGM:s granskningskommitté kan således tas till intäkt för

[41] Panelen hade dessutom av tidsbrist inte möjlighet att granska alla årsredovisningar som möjligen innehöll grund för kritik, se Rundfelt, Balans 1/2005, s. 8–9.

att det i praktiken föreligger påtagliga problem med börsbolagens efterlevnad av redovisningsnormerna.

Ifråga om Övervakningspanelens praxis rör dess beslut en mängd olika redovisningsmässiga frågeställningar. Den enda fråga som synes ha varit mer frekvent än andra gäller bristande segmentredovisning.[42] En studie av NGM:s redovisningstillsyn ger en liknande, splittrad bild. Endast avvikelser från IAS 34 synes vara mer frekventa än andra brister i redovisningen. Dessa ärenden rör i första hand företag som inte uppfyllt kraven på delårsrapportering, dvs. i huvudsak en formell brist. Möjligen kan en del av bristerna kopplas till att övergången till IAS/IFRS ännu inte har landat till fullo i företagen.

[42] Övervakningspanelens beslut 2004:9, 2004:10, 2004:13 samt 2005:7. Jfr Panelens Rapport för 2005, s. 21–22. Panelen kommer även till slutsatsen att brister rörande redovisning av uppskjutna skattefordringar och upplysningar om att Redovisningsrådets rekommendationer har frångåtts var tämligen vanliga.

9 Utvärdering

9.1 Inledning

I undersökningen har kapitelvisa sammanfattningar löpande gjorts. Avsikten med följande kapitel är att utvärdera studien och någon sammanfattning av de tidigare kapitlen kommer därvidlag inte att göras. I stället lämnas kortare analyser i följande avsnitt. En utvärdering av respektive sanktion ger emellertid endast svar på vilka former av sanktioner som föreligger i dagsläget. Den ger inte med automatik svar på frågan om starkare, eller möjligen svagare, sanktioner vore önskvärda. Efter utvärderingarna av de olika formerna av diskuteras behovet av sanktioner inom redovisningsområdet. Vidare diskuteras vad som framkommit i studien avseende god redovisningsseds betydelse som rättskälla.

9.2 Straffrättsliga sanktioner

Bokföringsbrottet är den centrala brottstypen vid underlåtenhet att fullgöra lagstadgad bokföringsskyldighet. Lagföring och väckande av åtal har emellertid oftast skett avseende formella brister i bokföringen, dvs. att bokföring helt eller delvis inte har förts eller att de enskilda verifikationerna inte uppfyller de föreskrivna kraven. Enligt lagtexten föreligger ett huvudsakskriterium, vilket medför att betydande avvikelser från bokföringslagens krav kan föreligga, utan att ett brott har blivit begånget. Lagtextens ordalydelse och dess hänvisning till begreppet oriktig uppgift medför principiellt att avvikelser från god redovisningssed eller ej bindande rekommendationer skulle kunna utgöra bokföringsbrott. Det finns dock inga prejudicerande domar som styrker detta antagande. Som visats i studien finns det emellertid underrättsdomar, där domstolarna till synes har baserat domsluten på avvikelser från god redovisningssed samt ej bindande rekommendationer eller uttalanden.[1]

Det går inte att dra några tydliga slutsatser om hur huvudsakskriteriet skall uppfattas avseende specifikt redovisningsrättsliga brister. Av NJA 2005 s. 252 framgår att samtliga enskilda verifikationer inte behöver bevaras, så

[1] B 2927-05 Sollentuna tingsrätt, B 12122 Stockholms tingsrätt.

länge som rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning kan bedömas. Detta ansågs i målet vara möjligt genom att de totala dagskassorna var registrerade. I detta fall är det lätt att instämma i att huvudsakskriteriet inte var uppfyllt. Så länge man utgår från att dagskassorna verkligen har redovisats korrekt framstår ett krav på att alla enskilda verifikationer måste bevaras som onödig formalism. I de allra flesta fall torde det dock inte vara så lätt att konstatera att bokföringen även med sina defekter inte uppfyller huvudsakskriteriet. Vidare är kraven på verifikationers innehåll tämligen formella till sin karaktär. Det är svårt att ur det refererade rättsfallet dra några slutsatser om huruvida avvikelser från materiella redovisningsrekommendationer, t.ex. avseende värderingar, kan medföra att huvudsakskriteriet är uppfyllt.

Generellt har bokföringsbrottet fått sin huvudfunktion som sanktion mot i första hand småföretagare som inte uppfyller den formella bokföringsplikten. Det s.k. Prosolviafallet kan ses som ett exempel på svårigheterna för åklagare att få till en fällande dom i mer komplicerade fall, trots att det ifrågavarande företaget tydligt avvikit från skrivna redovisningsrekommendationer i sin bokföring.[2] Målet visar även hur allvarliga ekonomiska effekter sådana avvikelser kan medföra, om ett företag sätter i system att intäktsredovisa på ett sådant sätt. Det är dock knappast lagtextens utformning som lägger hinder i vägen för att framgångsrikt lagföra liknande mål. I stället torde det vara urvalsprocessen för lagföring som selekterar fram åtal vid brott mot de formella bokföringsreglerna.[3]

9.3 Skattesystemets sanktioner

Den svenska företagsbeskattningen bygger sedan gammalt på ett omfattande och nära samband mellan redovisning och beskattning. Det har av denna anledning varit motiverat att inkludera skatterättens sanktionssystem i studien. Avvikelser från skatterättens regelverk kan bli föremål för två sanktionsformer. Straffrättsligt kan ett skattebrott vara för handen. Denna brottstyp utmärks av att förhållandevis få brott lagförs. Kravet på uppsåt för straffansvar medför att det huvudsakligen är flagranta fall av skattefusk som medför åtal. Samtidigt finns det, i likhet med vad som är fallet med bokföringsbrottet, en selektion som leder till att misstänkta brott inte alltid leder till åtal.

[2] Se avs. 3.7.

[3] Den nästan 900 sidor långa, friande domen lär väl inte inspirera åklagare till att driva liknande mål.

Annorlunda förhåller det sig med skattetillägget, en administrativ sanktion som kan påföras av Skatteverket eller av förvaltningsdomstol.[4] Något krav på uppsåt eller ens grov vårdslöshet föreligger inte för påförande av skattetillägg. Detta medför att skattetillägget är en mycket vanligt förekommande sanktion, som påförs i samband med exempelvis skatterevisioner.[5] Med hänsyn tagen till företagsbeskattningens nära koppling till redovisningen ligger det, utan närmare empirisk undersökning, nära till hands att anta att detta är den vanligaste formen av sanktion vid avvikelser från god redovisningssed. Det finns dock förhållandevis få avgöranden i överrättspraxis där skattetillägg har påförts vid avvikelser från god redovisningssed. Betydligt vanligare är att en skattskyldig befrias från skattetillägg av domstolen, med hänvisning till att den av den skattskyldige valda redovisningslösningen har varit förenlig med innehållet i god redovisningssed.

Skattetilläggens effektivitet som sanktion vid avvikelser från god redovisningssed begränsas emellertid av att de enbart kan påföras i situationer som faller inom det kopplade området. Avvikelser från god redovisningssed kan inte beivras genom skattetillägg i de fall där självständiga skatterättsliga regler tar överhanden. I ett sådant fall föreligger inte heller något incitament för Skatteverket att anmäla ett eventuellt bokföringsbrott, så länge som det skattemässiga resultatet redovisats korrekt.

9.4 Civilrättsliga sanktioner

Tillsynes har möjligheten till civilrättsligt skadestånd en viktig roll som sanktion vid avvikelser från god redovisningssed, såtillvida dessa avvikelser leder till skada t.ex. aktieägare eller borgenärer. Revisorerna har en lagstadgad skyldighet att anmärka i revisionsberättelsen när en skadeståndstalan gentemot styrelseledamot eller VD skulle kunna vara för handen.[6] Få sådana rättsfall står emellertid att finna i överrättspraxis. En förklaring torde vara att en sådan skadeståndstalan förutsätter att det finns starka aktieägare eller tredjemän, t.ex. borgenärer, som är beredd att driva den. I flertalet mindre aktiebolag utgör styrelseledamot eller VD också aktieägare. En skadeståndstalan måste för en borgenär således framstå som mer givande än ett konkursförfarande

[4] Jag bortser här från att skattetilläggen enligt Europakonventionen ses som straff.
[5] År 1996 påfördes skattetillägg i 100 442 beslut, jämfört med att 690 personer dömdes enligt skattebrottslagen, se Rapport 2002:1 Ekobrott, s. 12 med referenser.
[6] 9 kap. 33 § 2 st. ABL.

för att vara av intresse. Vidare är det vanligt att ägare av mindre aktiebolag även har gått i personlig borgen för bolagets skulder. En fordringsägare behöver då ingen skadeståndstitel för att kunna kräva aktieägaren personligen.

Även revisorer omfattas i skrivande stund av skadeståndsansvaret. Utredningen om revisorer och revision har föreslagit att revisorernas ansvar skall bli subsidiärt i förhållande till styrelseledamot eller VD.[7] Det finns således anledning att anta att ett ökat fokus kommer att läggas på VD och styrelseledamöters skadeståndsansvar framdeles. Om redovisningsfrågor kommer att spela någon roll i detta sammanhang återstår att se. Det kommande avgörandet i den civilrättsliga processen rörande Prosolviafallet kan komma att bli en indikator.

9.5 Indirekta sanktioner

Det har tidigt i studien konstaterats att den mest omfattande redovisningstillsynen i onoterade företag utförs av bolagens revisorer. Denna tillsyn är dock inte förknippad med några sanktioner i egentlig mening. Revisorerna är emellertid i sin tur föremål för tillsyn ifrån den statliga Revisorsnämnden. Även om endast en mindre del av alla de disciplinärenden som avgörs av nämnden tydligt berör redovisningsfrågor är det odiskutabelt att Revisorsnämndens avgöranden är en frekvent sanktionsform avseende avvikelser från god redovisningssed. Som har visats i studien uppfattas sådana avvikelser av Revisorsnämnden i allmänhet inte som någon allvarligare felaktighet. Endast i kombination med andra brister har avvikelser från god redovisningssed utgjort grund för upphävande av godkännande eller auktorisation som revisor. Att avvikelserna inte ses som någon allvarligare felaktighet kan förklaras med att de inte är kopplade till någon egentlig effekt, såsom t.ex. skatteundandragande eller förmögenhetsskada. Det är tillräckligt att revisorn inte har verkat för att god redovisningssed har följts. Eftersom det inte är revisorerna själva som orsakat avvikelserna är det också rimligt att sanktionerna inte är mer ingripande än de medel som står Revisorsnämnden till buds.

[7] Se avs. 5.4.

9.6 Sanktioner vid avvikelser från redovisningsnormer i särreglerade branscher och i de marknadsnoterade företagen

Verksamhet i vissa branscher har av hävd krävt myndighetstillstånd. Detta gäller i första hand bank- och försäkringsrörelser. De senaste årens internationella finanskriser har stärkt den politiska uppfattningen att dessa branscher behöver övervakas särskilt noga. Korrekt redovisning av bankers och försäkringsbolags tillgångar torde vara en förutsättning för stabila företag i dessa branscher. En genomgång av myndighetspraxis ger emellertid vid handen att tillsynsärenden avseende redovisningsfrågor är ovanliga.

Särskild tillsyn av redovisningen i de marknadsnoterade företagen har länge funnits, i första hand i form av självreglering. Efter antagandet av IAS-förordningen och de omfattande och komplicerade redovisningsrekommendationer som är förbundna med denna förordning har behovet av kvalificerad tillsyn av marknadsplatserna tilltagit. Den nuvarande lösningen bygger på en kombination av offentlig- och privaträttsliga sanktioner, vilka beslutas av Finansinspektionen och börsernas disciplinnämnder. Förhållandevis få ärenden rörande redovisningsfrågor har dock kommit att prövas av dessa organ. Erfarenheter från den s.k. Övervakningspanelen tyder på att mörkertalet rörande avvikelser från redovisningsreglerna kan vara påtagligt.[8] Som framhålls i doktrinen utgör dock revisionen den viktigaste formen av tillsyn även i de noterade företagen, trots att denna inte på samma sätt är kopplad till några sanktioner.[9]

Redovisningstillsyn rörande de marknadsnoterade företagen baseras i regel på principerna om risk och väsentlighet. En tillämpning av dessa principer kan medföra att en felaktighet i redovisningen ändå inte leder till någon sanktion, under förutsättning att felet inte medför någon risk eller att det är oväsentligt.[10] Det är här inte självklart vad som är ett väsentligt fel. I doktrinen har skiljts mellan väsentlighet i form av kurspåverkan och väsentlighet i

[8] Se avs. 8.3. Det skall dock noteras att internationella jämförelser tyder på förhållandevis få fall även i andra länder. Brown och Tarca, Abacus vol. 43, s. 446, redovisar för perioden 1999–2004 42 publicerade australiensiska mål samt 25 brittiska mål i tillsynsärenden.

[9] Norberg, Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 125.

[10] Jfr t.ex. Norberg, Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 120.

själva regelöverträdelsen.[11] Den förra definitionen torde då vara huvudsakligen företagsekonomisk till karaktären och den senare mer juridisk. Tendensen till en mer standardiserad redovisningstillsyn inom EU tyder på att den juridiska synen på regelöverträdelser kommer att få ökad betydelse.

Det är givetvis möjligt att hävda att det företagsekonomiska synsättet är det mest realistiska för att uppnå en väl fungerande kapitalmarknad. Men samtidigt innebär detta förmodligen att man sållar bort en mängd mindre allvarliga regelöverträdelser. Det blir då svårt att motivera ett så komplicerat regelverk som IAS/IFRS om överträdelser ändå inte beivras.

9.7 Behovet av sanktioner

Undersökningen ger vid handen att sanktionerna vid avvikelser från den kompletterande normgivningen, som t.ex. allmänna råd eller rekommendationer, generellt kan sägas vara både ovanligt förekommande och svaga till sin karaktär. En fråga som givetvis behöver ställas är, finns det behov av starkare sanktioner?

Lagstiftaren har tidigare tagit ställning *mot* att straffbelägga avvikelser från god redovisningssed och även hävdat att god redovisningssed är en för svag grund för att kunna konstituera ett straffansvar.[12] Sedan dessa ställningstaganden gjordes har god redovisningssed förändrats från att i huvudsak bestå av tillämpad praxis i företagen till att till större delen utgöras av heltäckande, skrivna allmänna råd för snart alla onoterade företag. Dessa allmänna råd kommer då att få en ganska oklar status. Det är inte förenligt med god redovisningssed att avvika från råden. Samtidigt finns det ingen självklar sanktion att tillgripa vid sådana avvikelser. Utgör de nya, allmänna råden en så fast grund att avvikelser från dem kan motivera ett straffansvar? Samtidigt är det uppenbart att allmänna råd inte är bindande till som natur och att lägga sådana råd som grund för straffansvar torde komma i konflikt med den straffrättsliga legalitetsprincipen. Bör det förändrade innehållet i god redovisningssed leda till att andra sanktioner införs?

Sådana frågeställningar kan knappast besvaras utan att ett ställningstagande görs ifråga om vilka avvikelser från redovisningsrättsliga normer som motiverar sanktioner. Det är givetvis lätt att hävda att någon form av sanktioner

[11] Norberg, Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 121.
[12] Se avs. 3.3.

alltid behövs, eftersom den ifrågavarande normen torde vara överflödig om avvikelser från den inte anses vara motiverade att sanktioneras. Samtidigt torde det finnas åtskilliga rättsliga normer, vilka inte är förknippade med någon tydlig sanktion vid avvikelser från desamma.

Rörande bokföringsbrottet har lagstiftaren i första hand hänvisat till fordringsägares och även anställdas intresse av att kunna erhålla korrekt information om ett företags ekonomiska position.[13] Det fiskala intresset har givetvis också varit av stor betydelse. På senare tid har det även hävdats att en korrekt bokföring är viktig för att aktieägares och allmänhetens förtroende för näringslivet skall kunna upprätthållas.[14] En gärning måste rimligen inkräkta på något av dessa intressen för att den skall vara straffvärd. Obetydliga avvikelser från redovisningsnormerna uppfyller inte huvudsakskriteriet och medför inte heller straffansvar. Avvikelser från värderingsreglerna, vilka till stor del återfinns i ej bindande allmänna råd och rekommendationer, kan sannolikt ställa till större men för nämnda intressenter, jämfört med brott mot de formella ordningsreglerna för uppställande och bevarande av enskilda verifikationer och dylikt, vilka oftast är föremål för processer om bokföringsbrott.

Ifråga om koncernredovisningen i de börsnoterade företagen är situationen en annan. Brister i koncernredovisningen omfattas inte av bokföringsbrottet. Som visats finns det numera ett gemenskapsrättsligt krav på ett fungerande tillsynssystem. Möjligen skulle denna internationella utveckling kunna ses som ett argument även för starkare nationella sanktionsmöjligheter. Samtidigt är det uppenbart att behovet av sanktioner skiljer sig åt mellan de noterade och onoterade bolag och mellan koncern- och årsredovisning i noterade företag. Rörande den sistnämnda kategorin har för svenskt vidkommande det redovisningsrättsliga regelverket, som ovan redovisats, i första hand motiverats med fiskala behov och borgenärsintresset. Dessa intressen skyddas redan av straffrättsliga och administrativa sanktioner. Det är långt ifrån givet att en avvikelse från god redovisningssed, vilken inte är så allvarlig att förutsättningarna för borgenärs- eller skattebrott eller för påförande av skattetillägg är uppfyllda, behöver sanktioneras. För koncernredovisningen i de noterade företagen är aktiemarknadens intressenter den viktigaste målgruppen. Någon lika tydlig skyddslagstiftning till förmån för denna grupp finns inte, möjligen bortsett från brottstypen svindleri. Vidare

[13] Prop. 1981/82:85, s. 15–16.
[14] Prop. 2004/05:69, s. 16.

har förutsättningarna för upprättande av koncernredovisningar i de noterade företagen stöpts om drastiskt genom införandet av IAS-förordningen. De privaträttsligt framtagna IAS/IFRS-rekommendationerna har numera en status som direktverkande gemenskapsrätt. Därigenom har de fått en så tung legitimitet att det knappast kan hävdas att de som rättskälla skulle vara en alltför otydlig grund för sanktioner. Det kan dock hävdas att innehållet i IAS/IFRS-rekommendationerna i sig är för otydligt för att utgöra en lämplig grund för sanktioner.

De sanktioner som kan tillgripas av Finansinspektionen eller någon av disciplinnämnderna kan visserligen vara ekonomiskt ingripande mot de företag som är föremål för sanktionerna. Men sanktionerna är inte riktade mot de personer som agerar i de ifrågavarande företagen.[15] Sanktionerna kan därmed knappast sägas vara alltför ingripande för att uppfylla skyddsändamålet, dvs. skyddet för de enskilda investerarna. Det europeiska samarbetet avseende tillsyn av reglerade marknader talar vidare för att en hög grad av regelefterlevnad kan uppnås på detta område.

Ett mönster som går igenom de olika sanktionsmöjligheterna är att mindre avvikelser inte leder till sanktioner. Ifråga om bokföringsbrotten föreligger endast brott om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas. Avvikelser från redovisningsreglerna kan således ske, så länge huvudsakskriteriet inte är uppfyllt. Ansvar för skattebrott förutsätter dels att gärningsmannen har uppsåt, dels att fara för undandragande av skatt är för handen. Mindre allvarliga förseelser kan möjligen fångas in som vårdslös skatteredovisning eller försvårande av skattekontroll. Skattetillägg kan inte kan utgå, om den skattskyldige har följt god redovisningssed. Men mindre avvikelser från god redovisningssed kan passera genom de säkerhetsventiler som systemet med skattetillägg innehåller. I rättspraxis har sådana avvikelser ibland bedömts vara ursäktliga felaktigheter.[16] Vidare skall skattetillägg inte utgå om det skattebelopp som undandragits är obetydligt. Tillsynen av de finansiella marknaderna utgår från begreppen väsentlighet och risk.[17] Detta innebär att felaktigheter om inte är väsentliga eller som inte medför risker inte heller anmäls för disciplinpåföljd. Det finns även en skönsmässig möjlighet för Finansinspektionen att avstå från att göra ett

[15] En annan sak är att Finansinspektionen i vissa fall kan besluta att en styrelseledamot eller verkställande direktör inte längre får inneha sitt uppdrag, se 25 kap. 4 § 2 st. LVPM.

[16] Jfr 15 kap. 10 § 2 st. SBL, 5 kap. 14 § 2 st. TL.

[17] Se Norberg & Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 117.

ingripande, om en överträdelse är ringa eller ursäktlig.[18] Börserna behöver inte anmäla regelöverträdelser till Finansinspektionen om det ifrågavarande företaget har offentliggjort rättad eller korrigerad information.

Av det ovan sagda följer att gränserna för vilka avvikelser som leder till sanktion varierar mellan de olika rättsliga delområdena. Huvudsaklighetskriteriet syftar till bokföringens kvalitet och är inte tydligt kopplad till beloppsgränser. Både ifråga om skattebrott och om skattetillägg är det undanhållna skattebeloppet avgörande för sanktionens effekter. Gränsdragningen mellan det grova skattebrottet och normalbrottet dras i stor utsträckning med hänsyn tagen till det undandragna skattebeloppet. Skattetillägget är ännu tydligare kopplat till det undandragna skattebeloppet, då tillägget beräknas procentuellt på beloppet. Svårare att bedöma är vad som utgör en väsentlighet avseende regelöverträdelser i noterade företag. Norberg och Thorell skiljer mellan väsentlighet i förhållande till den samlade kvalitén på företagets information och väsentligheten i en enskild regelöverträdelse.[19] Det förstnämnda synsättet förutsätter i princip en effekt, t.ex. i form av en kurspåverkan. Med det senare synsättet är det tillräckligt att en regelöverträdelse har skett. Den behöver inte ha medfört någon effekt. Den nedlagda Övervakningspanelen kan enligt Norberg och Thorell sägas ha tillämpat detta synsätt medan Stockholmsbörsens disciplinnämnd ser mer till den totala bild som den finansiella informationen ger av ett företag.[20]

De befintliga svenska sanktionssystemen ger därmed intrycket att stämma väl överens med den grafiska triangel som i doktrinen fått illustrera förhållandet mellan mjuk och hård reglering på de finansiella marknaderna.[21] Som mjuk reglering kan då ses börsernas disciplinnämnder och Finansinspektionens tillsynsverksamhet. Till den hårda regleringen hänförs givetvis de straffrättsliga sanktionerna.

[18] Se avs. 7.2.

[19] Norberg & Thorell, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering?, s. 120–121.

[20] Jfr Stockholmsbörsens disciplinnämnds avgörande 2005:2, där nämnden såg det som en förmildrande omständighet att redovisningsfelen inte hade haft någon kurspåverkande betydelse.

[21] Se t.ex. Hetzler, Vita lögner och blå dunster, s. 170.

9.8 God redovisningssed som rättskälla

Som redogjorts för inledningsvis utgör den genomförda studien en del i ett större forskningsprojekt, vars syfte bl.a. är att fastställa vilken status olika redovisningsrättsliga källor har. Det får således anstår till längre fram i projektet innan slutliga slutsatser kan dras i detta avseende. Emellertid kan en del reflektioner göras med utgångspunkt i vad som framkommit i studien. Det förefaller relativt okontroversiellt att konstatera att vad som tidigare utgjorde den egentliga grunden för god redovisningssed, dvs. tillämpad praxis i företagen, under det senaste decenniet kraftigt minskat i betydelse. På motsvarande sätt har den kompletterande normgivningen, för onoterade bolag i första hand från BFN, ökat i betydelse. Trots att en stor del av de avgöranden som undersökts i studien har härrört från tiden före denna förändring ger få avgöranden stöd för att praxis i företagen ens tidigare skulle ha varit en rättskälla av betydelse.

En annan frågeställning som varit föremål för diskussion i doktrinen är när god redovisningssed kan sägas uppstå. Kellgren exemplifierar detta med frågan när en redovisningsrekommendation börjar utgöra god redovisningssed.[22] Måste en redovisningsrekommendation tillämpas av företagen för att utgöra god sed? De redovisade avgörandena ger inte vid handen på att redovisningsrekommendationer som formellt trätt i kraft ändå inte skulle anses utgöra gällande rätt.[23] Däremot har rekommendationer ibland uppfattats utgör kodifieringar av redan existerande redovisningspraxis, vilket medfört att de tillämpats i avgöranden avseende tiden före ikraftträdandet.[24] Regeringsrätten har i RÅ 2007 ref. 19 behandlat den situationen att det under pågående bokslutsarbete träder i kraft ett nytt allmänt råd. Det nu rådet medförde en ändring i förhållande till tidigare redovisningspraxis. Det ifrågavarande företaget var ändå berättigat att tillämpa en redovisningslösning som under det avslutade räkenskapsåret hade varit att betrakta som god redovisningssed. Rättsfallet ger knappast svar på frågan om ett allmänt råd eller en rekommendation utgör gällande rätt från dess ikraftträdande, utan exemplifierar snarare att redovisningsnormerna inte skall tillämpas retroaktivt.

[22] Kellgren, SN 2003, s. 330.

[23] En annan sak är att redovisningsrekommendationer ibland tillämpats analogvis på situationer där de formellt inte varit tillämpliga.

[24] Se avs. 4.7.2.

Samtidigt som det finns tydliga exempel på redovisningsrekommendationer som utgör kodifieringar av redan existerande redovisningspraxis finns det även exempel på motsatsen, nämligen branschpraxis och liknande förfaranden som trots en viss utbredning inte har en sådan stadga att det kan anses utgöra god redovisningssed.[25] Detta kan då kontrasteras mot att domstolarna i vissa mål ställt tämligen låga beviskrav på att ett visst förfarande varit förenligt med god redovisningssed.

9.9 Avslutande kommentarer

Behovet av och möjligheten till sanktioner vid avvikelser från redovisningsnormer har förändrats under det senaste decenniet. På ett nationellt plan har redovisningsrätten gått från ett läge, där den till större delen baserades på oskriven praxis ute i företagen och en begränsad mängd skrivna rekommendationer, till en situation snart alla företagsformer kommer att omfattas av heltäckande allmänna råd. Avvikelser från de allmänna råden innebär, enligt Bokföringsnämndens uppfattning, att företaget avviker från god redovisningssed. För de noterade företagen har koncernredovisningen harmoniserats på EU-rättslig nivå, vilket medför krav på en homogen tillämpning och efterlevnad i samtliga medlemsländer. Rent materiellt går emellertid utvecklingen i riktning mot en regelförenkling för små och medelstora företag och en ökad grad av komplexitet för de noterade företagen. Utvecklingen i de mindre och medelstora företagen medför att det avseende dessa företag finns ett tydligare regelverk att basera sanktioner på, för den del det av lagstiftaren bedöms som nödvändigt. För de noterade företagen är det mer givet att det är nödvändigt med någon form av sanktioner för att upprätthålla regelefterlevnaden i koncernredovisningen.

Undersökningen visar att sanktioner vid avvikelser från god redovisningssed första hand förekommer vid ärenden om skattetillägg samt disciplinärenden mot revisorer. Det är i första hand i dessa mål som mer detaljerade redovisningsfrågor kommer att prövas. Detta är inte ägnat att förvåna, eftersom den huvudsakliga kontrollen av regelefterlevnaden i företagen av tradition utförts av Skatteverket och de enskilda företagens revisorer. Det ser emellertid ut som om dessa båda tillsynsformer kommer att minska i betydelse framledes. En frikoppling mellan redovisning och beskattning kommer att

[25] Se avsnitt 3.5.7.

innebära att skatterätten får självständiga periodiseringsregler och att skatterevisionerna inte längre kommer att omfatta redovisningen. Eftersom revisionsplikten troligen kommer att avskaffas för en stor mängd mindre företag kommer denna tillsynsform att minska i betydelse.

Källförteckning

Svenskt offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1942:4 Förslag till Lag om ändring av vissa delar av strafflagen.
Prop. 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m.
Prop. 1975:103 med förslag till ny aktiebolagslag, m.m.
Prop. 1975:104 med förslag till ny bokföringslag, m.m.
Prop. 1978/79:9 med förslag till lag om fondkommissionslag m.m.
Prop. 1981/82:85 om ändring i brottsbalken, m.m. (bokföringsbrott)
Prop. 1986/87:99 om ledning av den statliga förvaltningen.
Prop. 1993/94:9 om stiftelser.
Prop. 1995/96:10 Års- och koncernredovisning. Del 2. Företag i allmänhet.
Prop. 1995/96:170 Översyn av skattebrottslagen.
Prop. 1996/97:78 Beskattning av bilförmån, m.m.
Prop. 1997/98:99 Aktiebolagets organisation.
Prop. 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.
Prop. 2002/03:139 Reformerade regler för bank- och finansieringsrörelse.
Prop. 2004/05:69 Bokföringsbrott och andra brott mot borgenärer.
Prop. 2004/05:142 Marknadsmissbruk.
Prop. 2006/07:65 Informationskrav i noterade företag, m.m.
Prop. 2006/07:115 Ny lag om värdepappersmarknaden.

Utskottsbetänkanden

KU 1983/84:24 om den statliga verksamhetens styrning och organisation, m.m.

Statens offentliga utredningar

SOU 1940:20 Straffrättskommitténs betänkande med förslag till lagstiftning om förmögenhetsbrott.
SOU 1967:49 Förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper, m.m. Betänkande avgivet av tillkallade utredningsmän.
SOU 1996:30 Borgenärsbrotten – en översyn av 11 kap. brottsbalken. Slutbetänkande av Borgenärsbrottsutredningen.

SOU 1996:157 Översyn av redovisningslagstiftningen. Slutbetänkande av Redovisningskommittén.
SOU 2003:22 Framtida finansiell tillsyn. Betänkande av utredningen om Finansinspektionens roll och resurser.
SOU 2004:47 Näringslivet och förtroendet. Betänkande från Förtroendekommissionen.
SOU 2008:67 Enklare redovisning. Delbetänkande av Utredningen om enklare redovisning.
SOU 2008:79 Revisorers ansvar. Slutbetänkande av Utredningen om revisorer och revision.
SOU 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet. Slutbetänkande av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning.
SOU 2009:46 Försenad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m. slutbetänkande av Utredningen om enklare redovisning.

Departementsserien

Ds C 1984:12 Ram eller lag? Om ramlagstiftning och samhällsorganisation (Håkan Hydén)

Officiellt EU-material

KOM (2009) 252 slutlig.
KOM (2009) 499 slutlig.
KOM (2009) 500 slutlig.
KOM (2009) 501 slutlig.
KOM (2009) 502 slutlig.
KOM (2009) 503 slutlig.

Redovisningsnormer

Bokföringsnämnden

BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter.
BFNAR 2001:2 Löpande bokföring.
BFNAR 2001:4 Inkuranstrappa
BFNAR 2002:13 Näringsverksamhet i bostadsrättsföreningar.
BFNAR 2008:1 Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag.

BFN:1	Grundbokföring av fordringar och skulder (8 § bokföringslagen)
BFN:14	Redovisning av förnödenheter.
BFN:18	Redovisning av utgifter för programvaror hos användare av datorer.
BFN R 1	Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader.
BFN R 2	Gemensam verifikation.
BFN U 87:1	Redovisning av intäkter från garantiserviceavtal.
BFN U 87:9	Periodisering av uppdragsanknutna utgifter
BFN U 88:1	Redovisning av vinstandelar till anställda.
BFN U 88:11	Bokföring av tvistiga skulder.
BFN U 89:5	När skall grundbokföring senast ske.
BFN U 89:11	Försäljning mot kontokort.
BFN U 90:2	Tidpunkt för bokföring av kundfordringar och leverantörsskulder under räkenskapsåret samt i samband med bokslut.
BFN U 90:8	Periodisering av utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet
BFN U 93:2	Redovisning av anslutningsavgifter
BFN U 95:3	Redovisning i avkastningsstiftelser

BFN 1994-12-19, dnr 71/94.

BFN C 8/2.

Yttrande i Högsta domstolens mål nr B-2879-03, dnr 54/04.

Bokföringsnämndens vägledning för löpande bokföring.

Europeiska värdepapperstillsynskommittén

CESR/03-073	Standard no. 1 on financial instruments. Enforcement of standards of financial information in Europe.
CESR/03-317c	Standard no. 2 on financial instruments. Coordination of enforcement activities.
CESR/03-323e	European regulation on the application of IFRS in 2005. Recommendation for additional guidance regarding the transition to IFRS.

Föreningen Auktoriserade Revisorer

FAR:s rekommendation nr 2	Varulagervärdering.
FAR:s rekommendation nr 9	Redovisning av ställda säkerheter.
FAR:s rekommendation nr 12	Redovisning av aktier och andelar.

FAR-SRS

FAR-SRS RedR 2	Kontrollbalansräkning
FAR-SRS RedR 4	Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad.

Finansinspektionen

FFFS 2001:5	Finansinspektionens föreskrifter om marknadsövervakning, auktoriserade marknadsplatser och värdepappersinstitut.
FFFS 2003:5	Finansinspektionens föreskrifter om insändande av årsredovisningshandlingar.
FFFS 2005:1	Finansinspektionens allmänna råd om styrning och kontroll av finansiella företag
FFFS 2007:17	Finansinspektionens föreskrifter om verksamhet på marknadsplatser.
FFFS 2008:11	Finansinspektionens föreskrifter om investeringsfonder;
Finansinspektionen:	Tillämpning av verkligt värdeoptionen i finansiella företag som tillämpar lagbegränsad IFRS. Motivpromemoria 1 om ändringar i redovisningsföreskrifter för 2005 och 2006.

Fondbolagens Förening

Fondbolagens Förening	Riktlinjer för redovisning av nyckeltal avseende investeringsfonder

Järnvägsstyrelsen

JvSFS 2005:3	Järnvägsstyrelsens allmänna råd om tillämpning av 4 kap. 1 § järnvägslagen (2004:519).
JvSFS 2005:4	Järnvägsstyrelsens föreskrifter om redovisning av järnvägsverksamhet.

Näringslivets Börskommitté

Näringslivets Börskommitté	Information om ledande befattningshavares förmåner.

NUTEK

NUTFS 1995:1	Närings- och teknikutvecklingsverkets föreskrifter och allmänna råd om redovisning av nätverksamhet.
NUTFS 1998:1	Närings- och teknikutvecklingsverkets föreskrifter och allmänna råd om ändring i Närings- och teknikutvecklingsverkets föreskrifter och allmänna råd (1995:1) om redovisning av nätverksamhet.

OMX Nordic Exchange Stockholm

OMX Nordic Exchange Stockholm	Regelverk för emittenter, 2008-07-01.

Redovisningsrådet

RR 1:96	Koncernredovisning.
RR 1:00	Koncernredovisning.
RR 2	Varulager.
RR4	Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål.
RR 5	Redovisning av byte av redovisningsprincip.
RR 6:99	Leasingavtal.
RR 8	Redovisning av effekter av ändrade valutakurser.
RR 9	Inkomstskatter.
RR 13	Intresseföretag.
RR 16	Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.
RR 18	Resultat per aktie.
RR 19	Verksamheter under avveckling.
RR 22	Utformning av finansiella rapporter.
RR 24	Förvaltningsfastigheter.
RR 25	Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden.

RR 26 Händelser efter balansdagen.
RR 27 Finansiella instrument upplysningar och klassificeringar.
RR 29 Ersättningar till anställda.
RR 32:06 Redovisning för juridiska personer.

URA 7 Koncernbidrag och aktieägartillskott.
URA 47 Redovisning av eget kapital i koncern.

IASB

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter.
IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.
IAS 12 Inkomstskatter.
IAS 17 Leasingavtal.
IAS 19 Ersättningar till anställda.
IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering
IAS 34 Delårsrapportering.
IAS 38 Immateriella tillgångar.
IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering
IFRS 3 Rörelseförvärv
IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas till försäljning och avvecklade verksamheter.
IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar.
IFRS 8 Rörelsesegment.

Skatteverket

RSFS 2003:45 Riksskatteverkets föreskrifter om upplagshavares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi
SKVFS 2005:15 Skatteverkets föreskrifter om skattebefriade förbrukares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi

Statens energimyndighet

STEMFS 2006:3	Statens energimyndighets föreskrifter och allmänna råd om redovisning av överföring av naturgas, lagring av naturgas och drift av förgasningsanläggning.
STEMFS 2007:4	Statens energimyndighets föreskrifter och allmänna råd om redovisning av fjärrvärmeverksamhet

Stockholms fondbörs

Stockholms fondbörs	Inregistreringskontrakt, 1988-06-02.

Svenska Finansanalytikers Förening

Svenska Finansanalytikers Förening	Rekommendation om Corporate Responsibility 2008

Sveriges Byggindustrier

Sveriges Byggindustrier	Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag.

SveMin

SveMin och FAERI	Rekommendationer avseende publiceringsstandards för företag som är engagerade i prospektering, utveckling och mineralutvinning.

Sveriges Advokatsamfund

Sveriges Advokatsamfund	Reglemente rörande förvaltning av klientmedel och klienters värdehandlingar samt om bokföring m.m. i advokatverksamhet, utfärdat av Sveriges advokatsamfunds styrelse i juni 1994.

Vägverket

VVFS 1999:177	Vägverkets föreskrifter (1999:177) om taxitrafik.

Litteratur

Ackebo, Anders, Börshistorik, i Börsrätt (red. af Sandeberg, Catarina, Sevenius, Robert), andra uppl., Lund 2008.

Afrell, Lars, Klahr, Håkan, Samuelsson, Per, Sverige, i Nordisk børsret (red. Lau Hansen, Jesper), Köpenhamn 2003.

Almer, Lars, Civilrätt, 2:a uppl., Stockholm 1999.

Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och skattebrott, Stockholm 2006.

Asp, Petter, Bokföringsbrott och legalitet, SvJT 1999, s. 16–47.

Aubert, Vilhelm, Om straffens sosiale funksjon, Oslo 1954.

Bexhed, Jan-Mikael, Stämpelskattelagen – missuppfattning av järnvägsbegreppet, SvSkT 1993, s. 124–131.

Bjuvberg, Jan, Redovisningens betydelse för beskattningen, Stockholm 2006.

Brown, Philip, Tarca, Ann, Achieving High Quality, Comparable Financial Reporting: A Review of Independet Enforcement Bodies in Australia and the United kingdom, Abacus vol. 43, s. 438–473.

Brännström, Dan, Dotevall, Rolf, Revisorn kan inte och ska inte ta ansvar för alla och envar, Balans 12/2008, s. 6–7.

Dahlberg, Mattias, Om principer vid tolkning av skattelag, SN 2004, s. 664–666.

Dahlqvist, Anna-Lena, Elofsson, Sigurd, Bokföringsbrott och bokföringslagen, andra uppl., Stockholm 2005.

Dahlqvist, Anna-Lena, Holmquist, Rolf, Brotten i näringsverksamheten, Stockholm 2004.

Dalberg-Larsen, Jørgen, Retsstaen, velfærdsstaten og hvad så? Köpenhamn 1984.

Dejmek, Paulina, Ett år efter Lehman Brothers fall – ett nytt system för finanstillsyn i EU börjar att ta form, ERT 2009, s. 639–656.

Diamant, Adam, Begränsat ansvar urholkar revisionens värde och legitimitet, Balans 11/2008, s. 6–7.

Diamant, Adam, Högsta domstolen om jämkning av revisors skadeståndsskyldighet, JT 2006/07, s. 165–174.

Diamant, Adam, Engerstedt, Urban, Bokföringsbrott vid upprättande och offentliggörande av årsredovisning, JT 2003/04, s. 234–245.

Dotevall, Rolf, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, Stockholm 1989.

Engström, Bo, Norin, Magnus och Wallin, Sören, Redovisning i stiftelser, Balans 2/96, s. 35–39.

Gometz, Ulf, HD vidgar revisorns skadeståndsansvar? JT 1996/97, s. 214–229.

Grufberg, Lennart, Självklart att inte i oträngt mål ge sig in på en förutsättningslös lagprövning, Balans 6-7/1997, s. 53.

Gustafsson, Håkan, Rättens polyvalens, stencil, Lund 2002.

Gäverth, Leif, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, Uppsala 1999.

Hellner, Jan, Speciell avtalsrätt I. Köprätt, Stockholm 1982.

Hetzler, Antoinette, Vita lögner och blå dunster; manipulationer i finansmarknadens gråzoner, i BRÅ Rapport 2003:10 Förebryggande metoder mot ekobrott, s. 159–161,

Holmquist, Rolf, Ekobrottmålen och Ekobrottsmyndigheten – Replik på Rolf Nötebergs artikel, JT 2003/04, s. 241–253.

Huldén, Thomas, Skiljedom om överlåtelse av rörelse, JT 1991-92, s. 517–521.

Hultmark, Christina, Kontraktsbrott vid köp av aktie. Särskilt om fel, Stockholm 1992.

Hultmark, Christina, Några synpunkter på ansvaret för styrelseledamöter i aktiebolag, SvJT 1988, s. 635–638.

Hydén, Håkan, Normvetenskap, Lund 2002.

Hydén, Håkan, Rättsregler. En introduktion till juridiken, femte uppl., Lund 2001.

Håstad, Torgny, Den nya köprätten, fjärde uppl., Uppsala 1997.

Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt, Stockholm 2004.

Höglund, Mats, Handelsbolag, andra uppl., Göteborg 2003.

Hörnberg, Johan, Rapp, Magnus, Aktierelaterade incitamentsprogram – Interaktion mellan bolag, marknad & god sed, Stockholm 2002.

Ingblad, Sten-Eric, Bokföring utomlands – igen, Balans 4/1997, s. 41–43.

Isoz, Henning, Stiftelselagen. En kommentar, Stockholm 1997.

Jareborg, Nils, Brotten, andra häftet. Förmögenhetsbrotten, Stockholm 1992.

Johansson, Anders, Undersökningsplikt vid aktiebolagsförvärv, SvJT 1990, s. 81–110.

Johansson, Kjell, God redovisningssed – en kartläggning och probleminventering på olika rättsområden, i Affärsjuridiska uppsatser, Uppsala 2004, s. 193–296.

Johansson, Svante O., Stoppningsrätt under godstransport, Stockholm 2001.

Karnell, Gunnar, Värdefel vid överlåtelse av rörelsedrivande aktiebolag, i Festskrift till Knut Rodhe, Stockholm 1976, s. 271–309.

Kellgren, Jan, Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden, SN 2003, s. 325–343.

Kellgren, Jan, Bjuvberg, Jan, Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, andra uppl., Lund 2008.

Kirsch, Hanno, Olsson, Stefan, Financial accounting and tax accounting: Germany and Sweden as examples, SN 2008, s. 746–757.

Kleineman, Jan, Rådgivares informationsansvar, SvJT 1998, s. 185–211.

Korsell, Lars Emanuelsson, Bokföringsbrott – en studie i selektion, Stockholm 2003.

Korsell, Lars Emanuelsson, Ekobrott, liksom!, SvJT 2000, s. 932–965.

Kågerman, Pontus, Värdepappersmarknadens regelsystem. Lagreglering, självreglering och etik, Stockholm 2001.

Leffler, Teodor, Fordras en årsredovisning för att kunna bedöma en rörelses ekonomiska resultat eller ställning?, JT 2004/05, s. 776–782.

Leffler, Teodor, Kontrollbalansräkning, ansvar och ansvarstalan, JT 2008/09, s. 803–826.

Leffler, Teodor, Om gråsparvar och revisorers ansvar – några synpunkter på NJA 1996 s. 224, JT 1996/97, s. 541–551.

Leijonhufvud, Madeleine, Wennberg, Suzanne, Straffansvar, sjätte uppl., 2001.

Lindskog, Stefan, Om tolkning av balansräkningsgaranti vid aktiebolagsöverlåtelse, i Festskrift till Kurt Grönfors, Stockholm 1991, s. 305–326.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, tolfte uppl., Lund 2009 (citerad *Lodin m.fl.*)

Lyhagen, Carsten, Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering, Malmö 1986.

Löfmarck, Madeleine, Brotten mot borgenärer, andra uppl., Stockholm 1986.

Löfmarck, Madeleine, Gäldenärsbrotten, Stockholm 1983.

Mathiesen, Thomas, Rätten i samhället, Göteborg 1985.

Melz, Peter, Anmälan av Robert Påhlsson: Riksskatteverkets rekommendationer, SN 1995, s. 591–599.

Moberg, Krister, Bolagsrevisorn. Oberoende – ansvar – sekretess, andra uppl., Stockholm 2003.

Moëll, Christina, Persson Österman, Roger, Till vägledning för rättstillämpningen – skattetilläggsmålen i Regeringsrätten, SN 2001, s. 262–275.

Nergelius, Joakim, Svensk statsrätt, Lund 2006.

Nilsson, Malin, Stiftelser – nya regler om registrering och tillsyn, Ny Juridik, 2.09, s. 7–22.

Nilsson, Stellan, Redovisningens normer och normbildare, fjärde uppl., Lund 2010.

Norberg, Claes, Omfångsfrågan kontra periodiseringsfrågan i näringsverksamhet, i Festskrift till Nils Mattsson, Uppsala 2005, s. 327–344.

Norberg, Claes, Reglering och beskattning av banker. En skatterättslig studie över bankregleringens påverkan på resultatberäkningen i banker, Uppsala 1991.

Norberg, Claes, Nyquist, Kerstin, "In Sweden we have a system ..." – Regeringsrätten och Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, SN 2009, s. 714–720.

Norberg, Claes, Thorell, Per, Redovisningsfrågor i skattepraxis, Uppsala 2007.

Norberg, Claes, Thorell, Per, Ökar den nya redovisningstillsynen förtroendet för börsföretagens finansiella rapportering? I Regelfrågor på en förändrad kapitalmarknad (red. Nord, Gunnar & Thorell, Per) Stockholm 2009.

Nowak, Karol, Oskyldighetspresumtionen, Stockholm 2003.

Nöteberg, Rolf, Varför havererar ekobrottmålen så ofta?, JT 2002/03, s. 982–990.

Nöteberg, Rolf, Varför havererar ekobrottmålen så ofta? – Slutreplik, JT 2003/04, s. 711–712.

Olsson, Stefan, Beskattningstidpunkt vid leverans? – synpunkter på SamRob-utredningens betänkande, SN 2009, s. 635–647.

Olsson, Stefan, Punktskatter. En handbok, Stockholm 2009.

Olsson, Stefan, Skattemässig bedömning av civilrättsliga upp- och nedskrivningar, SvSkT 2005, s. 399–499.

Peczenik, Aleksander, Vad är rätt? Stockholm 1995.

Pehrson, Lars, Börsrätten – syfte, funktion och framtida utveckling, i En minnesskrift. Juridiska fakulteten i Stockholm 100 år, Stockholm 2007.

Petrusson, Ulf, Patent och industriell omvandling, Stockholm 1999.

Påhlsson, Robert, Inkomst av näringsverksamhet, SN 2001, s. 312–321.

Påhlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, Uppsala 2009.

Påhlsson, Robert, Levnadskostnader, Uppsala 1997.
Påhlsson, Robert, Likhet inför skattelag, Uppsala 2007.
Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer, Uppsala 1995.
Påhlsson, Robert, Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, SN 2006, s. 401–418.
Påhlsson, Robert, Sponsring, Uppsala 2000.
Qwerin, Eskil, Vinstavräkning av pågående arbeten, SvSkT 1996, s. 884–889.
Rundfelt, Rolf, Facit av Panelens arbete 2003, Balans 1/2005, s. 8–9.
Rundfelt, Rolf, Tendenser i börsbolagens årsredovisningar, Stockholm 1988–2001.
af Sandeberg, Catarina, Börsnotering – regler och ansvar, Uppsala 2001.
af Sandeberg, Catarina, Prospektansvaret. Caveat emptor eller caveat venditor?, Uppsala 2001.
Sandgren, Claes, Att söka anslag för rättsvetenskaplig forskning, JT 2005/06, s. 349–365.
Sandgren, Claes, Om empiri och rättsvetenskap. Del I, JT 1995/96, s. 726–748.
Sandgren, Claes, Vad gör juristen? Och hur? – del II, JT 1999/00, s. 867–893.
Sandström, Torsten, Svensk aktiebolagsrätt, 2:a uppl., Stockholm 2007.
Schultz, Mårten, Revisorsansvaret – reflektioner kring ett lagförslag, SvJT 2009, s. 781–790.
Simon Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005.
Skog, Rolf, Rodhes aktiebolagsrätt, 21:e uppl., Stockholm 2006.
Stenbeck, Einar, Wijnbladh, Mauritz, Nial, Håkan, Aktiebolagslagen, sjätte uppl., Stockholm 1970.
Sterzel, Fredrik, Ramlagarna – gammalt och nytt, i Festskrift till Jacob W.F. Sundberg, Stockholm 1993, s. 333–352.
Sterzel, Georg, Studier rörande påföljdspraxis m.m., tredje uppl. Utvidgad och aktualiserad av Martin Borgeke under medverkan av Stefan Reimer, Stockholm 2005.
Strömberg, Peter, Övervägande delen av alla disciplinärenden avskrivs, Balans 3/2004, s. 21–25.
Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära, femte uppl., Stockholm 1996.

Sutherland, Edwin H., White collar crimes. The uncut version, New Haven & London 1983.

Svensson, Bo, Inte god redovisningssed bara för att många gör samma fel, Balans 6-7/1997, s. 52–53.

Tjernberg, Mats, Stockholms fondbörs rättsliga ställning, SvJT 1991, s. 40–56.

Thorell, Per, Beskattning av pågående arbeten, SvSkT 1984, s. 1195–1219.

Thorell, Per, Redovisning och juridik, Stockholm 2008.

Thorell, Per, Rätten att inskränka tillämpningen av uttryckliga lagregler i den kompletterande normgivningen på redovisningsområdet. Utlåtande 2006-07-05.

Thorell, Per, Skattelag och affärssed, Stockholm 1984.

Thorell, Per, Årsredovisningslagen. Lagkommentar, Uppsala 1996.

Wahlström, Gunnar, Nya förutsättningar för reglering av extern redovisning, Göteborg 2000.

Warnling-Nerep, Wiweka, Finansinspektionens tillsyn i perspektiv av legalitet och legitimitet, FT 2009, s. 389–427.

Warnling-Nerep, Wiweka, Sanktionsavgifter: Sanktioner i gränslandet mellan straffrätt och förvaltningsrätt, i Festskrift till Suzanne Wennberg, Stockholm 2009, s. 477–503.

Warnling-Nerep, Wiweka, Sanktionsavgifter – särskilt i näringsverksamhet, Stockholm 2010.

Warnling-Nerep, Wiweka, Sanktionsavgifter – särskilt vid olovligt byggande, Stockholm 1987.

Westberg, Peter, Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats. I Festskrift till Bolding, Stockholm 1992, s. 421–446.

Westermark, Christer, Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen, andra uppl., Stockholm 2005.

Westermark, Christer, Redovisning av pågående arbeten, SvSkT 1997, s. 491–505.

Åhman, Ola, Betydelseprövningen vid företagsöverlåtelser, SvJT 1990, s. 479–491.

Övrigt material

http://www.fi.se/Templates/Page____2314.aspx

http://www.bfn.se/aktuellt/nyhetsmeddelande-lang.pdf

http://www.bfn.se/AKTUELLT/Ny-normgivning.pdf

http://www.energimarknadsinspektionen.se/For-Energiforetag/Naturgas/Inrapporterade-data/
http://www.energimarknadsinspektionen.se/upload/Handbok_årsrapport_elnät_2006v2.pdf
http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser/2009.4.69ef368911e1304a62580001826.html
BRÅ rapport 2002:1 Ekobrott. Utvecklingen av några centrala brottstyper.
BRÅ Rapport 2003:10 Förebryggande metoder mot ekobrott. En antologi.
NGM, Övervakning av finansiell information, Rapport enligt FFFS 2007:17 5 kap 18 § avseende år 2008.
Panelen för övervakning av finansiell rapportering – rapport för 2005.

Rättsfall

Europadomstolen

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, ECHR 1999-VI
Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, ECHR 2002- VII (34619/97)
Janosevic v. Sweden, (36985/97)

EG-domstolen

C-234/94 *Waltraud Tomberger mot Gebrüder von der Wettern Gmbh* [1996] REG I-03133
C-275/97 *DE + ES Bauunternehmung Gmbh mot Finanzamt Bergheim* [1999] REG I-05331
C-306/99 *BIAO mot Finanzamt für Grossunternehmen in Hamburg* [2003] REG I-00001

Nytt Juridiskt Arkiv

NJA 1970 s. 367
NJA 1976 s. 580
NJA 1980 s. 359 del I
NJA 1983 s. 374
NJA 1984 s. 520
NJA 1986 s. 779
NJA 1988 s. 383
NJA 1988 s. 620

NJA 1992 s. 691
NJA 1993 s. 484
NJA 1994 s. 336
NJA 1996 s. 224
NJA 1996 s. 384
NJA 1998 s. 734
NJA 2000 s. 622
NJA 2004 s. 618
NJA 2005 s. 252
NJA 2006 s. 136
NJA 2006 s. 627
NJA 2009 s. 3

Nytt Juridiskt Arkiv, notisfall

NJA 1968 B 47
NJA 1990 B 10
NJA 1998 C 54
NJA 1998 C 73
NJA 2005 38

Rättsfall från hovrätterna

RH 1990:102
RH 1995:111
RH 1997:82
RH 2005:26

Opublicerade rättsfall från allmän domstol

Hovrätter

Göta hovrätts dom den 23 juni 1964
Svea hovrätt, mål nr B 4557-02, 2002-11-22
Svea hovrätt, mål nr B 673-05, 2006-04-27
Hovrätten för Skåne och Blekinge, mål nr B 2956-07, 2009-03-04

Tingsrätter

Linköpings tingsrätt, mål nr B 4103-01, 2002-11-27
Göteborgs tingsrätt, mål nr B 1799-00, 2005-03-21
Varbergs tingsrätt, mål nr B 1217-04, 2005-11-03
Sollentuna tingsrätt, mål nr B 2927-05, 2006-01-26
Norrköpings tingsrätt, mål nr B 117-05, 2006-03-10
Malmö tingsrätt, mål nr B 8829-05, 2006-10-10
Stockholms tingsrätt, mål nr B 12122-05, 2006-10-24

Regeringsrättens årsbok, referat

RÅ80 1:92
RÅ81 1:26
RÅ81 1:33
RÅ83 1:7
RÅ 1987 ref. 119
RÅ 1988 ref. 45 I
RÅ 1989 ref. 82
RÅ 1999 ref. 16
RÅ 2000 ref. 66
RÅ 2003 ref. 22
RÅ 2004 ref. 10
RÅ 2004 ref. 17
RÅ 2004 ref. 18
RÅ 2004 ref. 113
RÅ 2004 ref. 133
RÅ 2005 ref. 41
RÅ 2006 ref. 43
RÅ 2006 ref. 83
RÅ 2006 ref. 89
RÅ 2007 ref. 19

Regeringsrättens årsbok, notismål

RÅ 1990 not 101
RÅ 1998 not 106
RÅ 2002 not 184
RÅ 2003 not 167
RÅ 2004 not 136

Opublicerade rättsfall från förvaltningsdomstol

Kammarrätten i Stockholm

Kammarrätten i Stockholms dom mål nr 8979, 8980-1997, 2000-10-19.
Kammarrätten i Stockholms dom, mål nr 6482-1999, 2001-05-08.
Kammarrätten i Stockholms dom, mål nr 3669-2001, 2002-02-06
Kammarrätten i Stockholms dom mål nr 4202-2000, 2002-12-02.
Kammarrätten i Stockholms dom, mål nr 5106-, 5107-, 5108 – 2001, 2003-05-12.
Kammarrätten i Stockholms dom mål nr 3030-01, 2004-06-02.
Kammarrätten i Stockholms dom mål nr 4423-03, 2005-05-12
Kammarrätten i Stockholms dom, mål nr 333-07, 2007-11-27.

Kammarrätten i Göteborg

Kammarrätten i Göteborgs dom mål nr 1252-04, 2005-09-13.
Kammarrätten i Göteborgs dom mål nr 1729-05, 2007-03-21.

Kammarrätten i Jönköping

Kammarrätten i Jönköpings dom mål nr 3381-1997, 2001-03-29.
Kammarrätten i Jönköpings dom, mål nr 1162-07, 2007-10-15.
Kammarrätten i Jönköpings dom mål nr 4226-06, 2007-11-21.
Kammarrätten i Jönköpings dom mål nr 4228-06, 2007-11-21.

Kammarrätten i Sundsvall

Kammarrätten i Sundsvalls dom mål nr 3874-1998, 2000-09-13.
Kammarrätten i Sundsvalls dom mål nr 2400-03, 2005-08-31.

Finansinspektionens beslut

FI Dnr 5385-98-314, dnr 1302-99-300, dnr 1267-99-300, 1999-08-12.
FI Dnr 02-1293-320, 2002-11-20.
FI Dnr 04-1669-320, 2004-03-12.
FI Dnr 04-4645-320, 2004-07-02.
FI Dnr 05-4239-342, 2005-10-24.
FI Dnr 05-7620-342, 2005-12-21.
FI Dnr 07-11888, 2008-04-25.
FI Dnr 07-12607, 2008-04-25.
FI Dnr 07-6125, 2007-09-27.
FI Dnr 09-1382-342, 2009-05-27.

Revisorsnämndens praxis

Dnr 1998-519, 2002-02-07.
Dnr 1999-222, 2002-02-07.
Dnr 1999-234, 2002-02-07.
Dnr 1999-702, 2002-06-11.
Dnr 2000-272, 2002-10-24.
Dnr 2000-553, 2002-12-19.
Dnr 2000-742, 2002-04-17.
Dnr 2000-1290, 2002-10-24.
Dnr 2000-1345, 2003-04-14.
Dnr 2000-1376, 2003-02-06.
Dnr 2001-527, 2002-04-17.
Dnr 2001-621, 2002-08-29.
Dnr 2001-1099, 2002-12-19.
Dnr 2001-1193, 2003-06-11.
Dnr 2001-1376, 2002-02-07.
Dnr 2001-1405, 2002-04-17.
Dnr 2001-1442, 2002-06-11.
Dnr 2002-38, 2004-04-29.
Dnr 2002-292, 2003-09-11.
Dnr 2002-631, 2002-06-11.
Dnr 2002-760, 2003-11-20.
Dnr 2002-896, 2002-10-24.
Dnr 2002-1368, 2004-12-09.
Dnr 2002-1417, 2003-09-11.
Dnr 2002-1596, 2003-09-11.
Dnr 2002-1731, 2004-04-29.
Dnr 2003-347, 2004-04-29.
Dnr 2003-524, 2003-06-11.
Dnr 2003-597, 2003-09-11.
Dnr 2003-824, 2004-01-28.
Dnr 2003-856, 2003-10-23.
Dnr 2003-1266, 2003-11-20.
Dnr 2003-1280, 2003-11-20.
Dnr 2003-1316, 2005-04-28.
Dnr 2003-1322, 2004-09-09.
Dnr 2003-1366, 2004-01-28.

Dnr 2003-1375, 2006-02-02.
Dnr 2003-1383, 2005-01-24.
Dnr 2003-1402, 2005-04-28.
Dnr 2003-1531, 2004-03-10.
Dnr 2004-96, 2006-06-15.
Dnr 2004-99, 2005-06-16.
Dnr 2004-111, 2006-06-15
Dnr 2004-112, 2006-06-15.
Dnr 2004-325, 2004-06-15.
Dnr 2004-323, 2004-04-29.
Dnr 2004-621, 2005-04-28.
Dnr 2004-659, 2005-09-15.
Dnr 2004-669, 2005-12-08.
Dnr 2004-699, 2005-09-15.
Dnr 2004-723, 2005-03-10.
Dnr 2004-776, 2005-12-18.
Dnr 2004-778, 2005-09-15.
Dnr 2004-790, 2005-06-16.
Dnr 2004-808, 2005-04-28.
Dnr 2004-1297, 2005-03-10.
Dnr 2004-1392, 2005-10-31.
Dnr 2004-1589, 2005-06-16.
Dnr 2004-1601, 2006-03-02.
Dnr 2005-106, 2005-03-10.
Dnr 2005-362, 2006-02-02.
Dnr 2005-363, 2005-12-08.
Dnr 2005-610, 2006-12-07.
Dnr 2005-614, 2005-10-31.
Dnr 2005-615, 2006-04-27.
Dnr 2005-698, 2006-03-02.
Dnr 2005-699, 2006-03-02.
Dnr 2005-795, 2006-12-07.
Dnr 2005-891, 2005-09-15.
Dnr 2005-923, 2005-12-18.
Dnr 2005-1581, 2006-02-02.
Dnr 2005-1705, 2006-04-27.
Dnr 2006-444, 2006-06-15.
Dnr 2006-482, 2006-12-07.

Dnr 2006-529, 2006-09-14.
Dnr 2006-773, 2006-09-14.
Dnr 2006-847, 2006-10-26.
Dnr 2006-981, 2006-10-26.
Dnr 2006-1542, 2007-02-08.
Dnr 2006-1556, 2007-02-08.
Dnr 2007-55, 2007-03-22.

Stockholms fondbörs (numera NASDAQ OMX Stockholm AB)

Independent AB. Börsstyrelsens beslut 1990-11-07.
Bilspedition AB. Börsstyrelsens beslut 1992-04-11.
Skandinaviska Enskilda Banken AB. Disciplinkommitténs beslut 1996:1.
Frontec AB. Disciplinkommitténs beslut 1997:1.
Wilh. Sonesson AB. Disciplinnämndens beslut 2001:1
Feelgood Svenska AB. Disciplinnämndens beslut 2002:4.
Försäkrings AB Skandia. Disciplinnämndens beslut 2004:4.
Karolin Machine Tools. Disciplinnämndens beslut 2005:2.
Fastighets AB Balder. Disciplinnämndens beslut 2005:7.
D. Carnegie & Co AB. Disciplinnämndens beslut 2007:9.
Digital Vision AB. Disciplinnämndens beslut 2008:5.
XANO Industri AB. Disciplinnämndens beslut 2009:1, 2009-03-05.

Övervakningspanelen

Bure Equity AB. Beslut 2003:1, 2003-10-01.
Telelogic AB. Beslut 2003:2, 2003-12-19.
Atlas Copco AB. Beslut 2004:1, 2004-01-29.
Electrolux AB. Beslut 2004:2, 2004-01-29.
Klövern AB. Beslut 2004:3, 2004-01-29.
Fastpartner AB. Beslut 2004:4, 2004-01-29.
Gambro AB. Beslut 2004:5, 2004-02-03.
Karolin Machine Tool AB. Beslut 2004:6, 2004-10-27.
Atlas Copco AB. Beslut 2004:7, 2004-12-15.
Electrolux AB. Beslut 2004:8, 2004-12-15.
Ratos AB. Beslut 2004:9, 2004-12-20.
Anoto Group AB. Beslut 2004:10, 2004-12-20.
Brio AB. Beslut 2004:11, 2004-12-27.
Meda AB. Beslut 2004:12, 2004-12-29.

Assa Abloy AB. Beslut 2004:13, 2004-12-29.
Electrolux AB. Beslut 2005:1, 2005-10-06.
Atlas Copco AB. Beslut 2005:2, 2005-10-06.
Klövern AB. Beslut 2005:3, 2005-10-06.
Kungsleden AB. Beslut 2005:4, 2005-10-06.
Affärsstrategerna AB. Beslut 2005:5, 2005-11-14.
Fingerprint Cards AB. Beslut 2005:6, 2005-11-14.
ElektronikGruppen BK AB. Beslut 2005:7, 2005-12-19.
Borås Wäfveri AB, Beslut 2005:8, 2005-12-19.
Ledstiernan AB. Beslut 2005:9, 2005-12-19.
Duroc AB. Beslut 2005:10, 2005-12-19.
Gunnebo AB. Beslut 2006:1, 2006-01-20.
Wedins Skor & Accessoarer AB. Beslut 2006:2, 2006-02-15.
SwitchCore AB. Beslut 2006:3, 2006-02-15.

Disciplinnämnden vid Nordic Growth Market NGM AB

Nordic Growth Market NGM Holding AB. Beslut 2008:2, 2008-12-23.
Aktiespridning i Sverige AB. Beslut 2009:1, 2009-06-25.

Nordic Growth Market NGM AB

Beslut 1/2008, 2008-02-29.
Beslut 2/2008, 2008-02-29.
Beslut 3/2008, 2008-05-09.
Beslut 4/2008, 2008-05-09.
Beslut 5/2008, 2008-05-09.
Beslut 6/2008, 2008-06-27.
Beslut 7/2008, 2008-08-27.
Beslut 8/2008, 2008-09-03.
Beslut 9/2008, 2008-09-03.
Beslut 10/2008, 2008-10-10.
Beslut 11/2008, 2008-10-23.
Beslut 12/2008, 2008-10-23.
Beslut 13/2008, 2008-11-14.
Beslut 14/2008, 2008-11-13.
Beslut 15/2008, 2008-12-17.
Beslut 1/2009, 2009-01-28.
Beslut 5/2009, 2009-02-18.

Beslut 6/2009, 2009-02-18.
Beslut 9/2009, 2009-03-19.
Beslut 10/2009, 2009-04-15.
Beslut 11/2009, 2009-04-23.
Beslut 12/2009, 2009-05-29.
Beslut 13/2009, 2009-06-01.
Beslut 14/2009, 2009-06-01.

Sveriges advokatsamfunds disciplinavgöranden

Advokat har varit ansvarig för att årsredovisningen för dennes advokataktiebolag avseende visst räkenskapsår givit en kraftigt missvisande bild av bolagets resultat och ställning. Varning tilldelad. Se Advokaten 2004, nr 4, s. 26–27.

Advokat har försummat sin skyldighet enligt 10 § samfundets bokföringsreglemente att inom sex månader efter utgången av varje räkenskapsår insända revisionsberättelser samt upptagit otillåtna lån i sitt advokataktiebolag och brustit i sina skyldigheter att redovisa skatt och avgifter i bolaget. Varning med straffavgift tilldelad. Ej publicerat, se länk:

http://www.advokatsamfundet.se/Documents/Advokatsamfundet_sv/Beslut%20i%20disciplinärenden/183392_20060921103346.pdf

Svenska Fotbollförbundets Licensnämnd

Beslut 2004-11-08.

Svenska Fotbollförbundets Appellationsnämnd

Beslut 2004-12-03.

GOD REDOVISNINGSSED är den rättsliga standard som styr det materiella innehållet i den svenska redovisningsrätten. Både bokföringslagen och årsredovisningslagen är relativt kortfattade ramlagar, vilka hänvisar till denna rättsliga standard. Även inkomstskattelagen hänvisar till god redovisningssed. Som sådan räknas bl.a. allmänna råd och redovisningsrekommendationer, den s.k. kompletterande normgivningen. Trots den betydelse god redovisningssed har för redovisningsrätten och för centrala delar av skatterätten saknas dock uttryckliga sanktioner vid avvikelser från denna sed.

I boken undersöks i vilken utsträckning exempelvis straffrättsliga påföljder, administrativa sanktionsavgifter eller privaträttsliga sanktioner kan påföras vid avvikelser från god redovisningssed. Som exempel på områden som undersöks i studien kan nämnas bokföringsbrott, skattetillägg, Revisorsnämndens praxis, Finansinspektionens tillsyn och Stockholmsbörsens disciplinnämnd.

Stefan Olsson är docent i finansrätt och är verksam vid Handelshögskolan vid Karlstads universitet.

ISBN 978-91-7678-757-1

9 789176 787571

IUSTUS FÖRLAG