

BOKFÖRINGSBYRÅERS STRAFFRÄTTLIGA ANSVAR

Oskar Lindberg 604388

Fördjupade studier i straffrätt

Åbo universitets juridiska fakultet

Mars 2019

ABSTRAKT

ÅBO UNIVERSITET

Juridiska fakulteten

LINDBERG OSKAR: Bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar

JM-avhandling, XIV + 76 s., 1 s. bilagor

Straffrätt

Mars 2019

I enlighet med Åbo universitets kvalitetssystem har denna publikations ursprung kontrollerats med Turnitin Originality Check systemet.

Avhandlingens ämne är bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar. I avhandlingen utreds primärt det straffrättsliga ansvar som gäller bokföringsbyråers representanter. Sekundärt undersöks bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar för grova bokföringsbrott som juridiska personer. Syftet med avhandlingen är att belysa de rättsvetenskapliga faktorer som definierar den enskilda bokförarens samt bokföringsbyråernas straffrättsliga ansvar. I avhandlingen belyses således både teoretiska och konkreta omständigheter som kan ha till följd att bokförarnas och bokföringsbyråernas straffrättsliga ansvar konkretiseras i form av en straffrättslig dom.

I avhandlingen används rättsdogmatisk forskningsmetod. Källmaterialet som avhandlingen bygger på består i huvudsak av finsk rättsvetenskaplig litteratur. De viktigaste källorna utgörs av Koponens och Sahavirtas text Kirjanpitorikokset i samlingsverket Talousrikokset (2007), Tapanis text Kirjanpitorikokset i verket Keskeiset rikokset (2018), Korsells Bokföringsbrott – en studie i selektion (2003) samt åtta facklitterära artiklar från tidskriften Tilisanomat (2005-2018). Dessutom används flera regeringspropositioner, betänkanden av lagutskottet och utlåtanden av bokföringsnämnden som källmaterial. Argumentationen konkretiseras med hjälp av finska och svenska rättsfall. En intervju med statsåklagare Sahavirta belyser åklagarväsendets samtida perspektiv på avhandlingens frågeställningar.

Forskningsresultatet i avhandlingen påvisar bland annat att det har en förhållandevis liten betydelse, med tanke på bokförarens straffrättsliga ansvar, om bokföraren är intern eller t.ex. representerar en bokföringsbyrå. Desto större betydelse på bedömningen av ansvar har däremot den form av tjänster som bokföraren erbjuder den bokföringsskyldige. Ju självständigare en bokförare fungerar för den bokföringsskyldiges räkning, desto större ansvar bär bokföraren för att bokföringen och bokslutet är korrekta.

Bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar för grovt bokföringsbrott som juridiska personer är tillämpligt närmast teoretiskt. Det aktuella lagrummets syfte är inte att förskjuta den bokföringsskyldiges ansvar på bokföringsbyrån. Den teoretiska möjligheten för det kvarstår likväl. Ifrågavarande lagrum trädde i kraft år 2017 och saknar alljämt rättspraxis.

Nyckelord

bokföring, bokföringsbrott, bokföringsbyrå, bokföringsskyldighet, bokslut, ekonomisk brottslighet, fördelning av straffansvar, medverkan till brott, rättsjämförelse, strafflagen, straffrekvisit, straffrätt, straffrättsligt ansvar

TIIVISTELMÄ

TURUN YLIOPISTO

Oikeustieteellinen tiedekunta

LINDBERG OSKAR: Bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar

OTM-tutkielma, XIV + 76 s., 1 liites.

Rikosoikeus

Maaliskuu 2019

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -järjestelmällä.

Tutkielman aiheena on tilitoimiston rikosoikeudellinen vastuu. Tutkielmassa kartoitetaan ensisijaisesti tilitoimiston edustajan rikosoikeudellista vastuuta. Toissijaisesti tutkielmassa selvitetään tilitoimiston rikosoikeudellista vastuuta törkeästä kirjanpitorikoksesta oikeushenkilönä. Tutkielman tavoitteena on selvittää niitä oikeudellisia seikkoja, jotka määrittävät tilitoimiston edustajan ja tilitoimiston rikosoikeudellista vastuuta. Tutkielma valottaa sekä teorian että käytännön seikkoja, jotka saattavat johtaa tilitoimiston rikosoikeudelliseen vastuuseen rikosoikeudellisen tuomion muodossa.

Tutkielmassa käytetään lainopillista tutkimusmetodia. Lähdeaineisto, johon tutkielma pohjautuu, koostuu pääasiallisesti suomalaisesta oikeustieteellisestä kirjallisuudesta. Tärkeimpiä lähteitä ovat Kopsen ja Sahavirran kirjoitus Kirjanpitorikokset kokoelmateoksesta Talousrikokset (2007), Tapanin kirjoitus Kirjanpitorikokset teoksesta Keskeiset rikokset (2018), Korsellin Bokföringsbrott – en studie i selektion (2003) sekä kahdeksan artikkelia ammattijulkaisusta Tilisanomat (2005-2018). Lisäksi lähdemateriaalina käytetään useaa hallituksen esitystä, lakivaliokunnan mietintöä ja kirjanpitolautakunnan lausuntoa. Argumentaatio konkretisoidaan suomalaisten ja ruotsalaisten oikeustapausten avulla. Valtionsyyttäjä Sahavirran haastattelu peilaa syyttäjälaitoksen nykyistä näkökulmaa tutkielman kysymyksiin nähden.

Tutkielman perusteella voidaan todeta kirjanpitäjän rikosoikeudellista vastuuta ajatellen olevan verrattain vähän merkitystä sillä, onko kirjanpitäjä yhtiön sisäinen tai esim. tilitoimiston edustaja. Sitä suurempi merkitys vastuun harkinnassa on niillä palvelumuodoilla, joita kirjanpitäjä tarjoaa kirjanpitovelvolliselle. Mitä itsenäisemmin kirjanpitäjä toimii kirjanpitovelvollisen puolesta, sitä suurempi vastuu kirjanpitäjällä on kirjanpidon ja tilinpäätöksen oikeellisuudesta.

Tilitoimiston rikosoikeudellinen vastuu törkeästä kirjanpitorikoksesta oikeushenkilönä on sovellettavissa lähinnä teoriassa. Sitä säätelevän lainkohdan tarkoituksena ei ole siirtää vastuuta kirjanpitovelvolliselta yritykseltä tilitoimistolle. Teoreettinen mahdollisuus siihen on kuitenkin olemassa. Kyseinen lainkohta astui voimaan vuonna 2017 eikä oikeuskäytäntöä vielä ole muodostunut.

Asiasanat

kirjanpito, kirjanpitorikos, kirjanpitovelvollisuus, oikeusvertailu, osallisuus rikokseen, rikoslaki, rikosoikeudellinen vastuu, rikosoikeus, rikostunnusmerkistö, rikosvastuun kohdentuminen, talousrikokset, tilinpäätös, tilitoimisto

INNEHÅLL

INNEHÅLL	IV
KÄLLOR	VI
FÖRKORTNINGAR	XIV
1 INLEDNING.....	1
1.1 <i>Bakgrund</i>	1
1.2 <i>Problemformulering, syfte och avgränsningar</i>	3
1.3 <i>Metod</i>	5
1.4 <i>Material och uppbyggnad</i>	9
2 BROTET SOM GÄRNING SAMT DESS BEKÄMPNING	12
2.1 <i>Bokföringsbrott – det vanligaste ekonomibrottet</i>	12
2.1.1 <i>Förekomst</i>	12
2.1.2 <i>Förskingring</i>	13
2.1.3 <i>Bulvanförhållande</i>	14
2.1.4 <i>Incitament till civilprocess</i>	16
2.2 <i>Statistisk selektion</i>	18
2.2.1 <i>Omfattande bortgallring</i>	18
2.2.2 <i>Divergerande mål och utfall</i>	19
2.2.3 <i>Selektionens slumpartade bakgrund</i>	20
2.2.4 <i>Oönskad eller inte?</i>	21
2.3 <i>Bekämpning av bokföringsbrott</i>	22
2.3.1 <i>Kontroll</i>	22
2.3.2 <i>Successiva misstankenivåer</i>	23
2.4 <i>Följd av gällande lagstiftning</i>	24
2.4.1 <i>Fokus på små företag</i>	24
3 OM STRAFFREKVISIT	26
3.1 <i>Kvalifikationsgrunder</i>	26
3.1.1 <i>Straffrekvisit</i>	26
3.1.2 <i>Huvudsakskriteriet</i>	29
3.1.3 <i>Väsentlighetskravet</i>	30
3.1.4 <i>Obestämd gränsdragning</i>	32
3.2 <i>Finskt straffrekvisit i jämförelse</i>	33
3.2.1 <i>Olika strikta</i>	33
3.2.2 <i>Överläggning om förenhetligad lagstiftning</i>	34
3.2.3 <i>Fokus på allvarliga bokföringsbrott i Sverige</i>	34
3.2.4 <i>Nordiska straffskalor i jämförelse</i>	36
3.3 <i>Straffrekvisitets omfång och tolkningsutrymme</i>	39
3.3.1 <i>Varierande omfång</i>	39
3.3.2 <i>Tolkningsutrymme</i>	39

4	STRAFFRÄTTSLIG ANSVARFÖRDELNING	41
4.1	<i>Juridiska personers straffansvar för bokföringsbrott</i>	41
4.1.1	Tillämpningsområde	41
4.1.2	Jämförelse av nordisk lagstiftning	43
4.2	<i>Straffansvar för bokföringsbyråers representanter</i>	45
4.2.1	Förändrad syn på bokförare	45
4.2.2	Hävningsgrunder för bokföringsuppdrag	49
4.2.3	Straffansvarets utformning och bokföringsbyråns handlingsutrymme	51
5	RÄTTSFALL OCH BOKFÖRINGSNÄMNDENS UTLÅTANDEN	55
5.1	<i>Rättsfall</i>	55
5.1.1	HD 2010:91 (omröstn.).....	55
5.1.2	NJA 2008, s. 697	57
5.1.3	Helsingfors hovrätt 5.5.2017, dom 17/118371	58
5.1.4	Åbo hovrätt 20.12.2016, dom 1230	60
5.1.5	Helsingfors hovrätt 22.2.2011, dom 458	63
5.1.6	Svea Hovrätt 15.5.2004, mål B 4213-03	64
5.2	<i>Bokföringsnämndens utlåtanden</i>	66
5.2.1	Bokföringsnämndens utlåtande 1866/2011	66
5.2.2	Bokföringsnämndens utlåtande 1892/2012	68
6	DE LEGE FERENDA.....	70
6.1	<i>Nödvändigt lagrum?.....</i>	70
6.2	<i>Stöd för gällande lagstiftning.....</i>	72
7	SLUTSATSER.....	74
	BILAGOR.....	77
	<i>Bilaga 1</i>	77

KÄLLOR

OFFENTLIGA KÄLLOR, FINLAND

Regeringspropositioner

RP 6/1987 rd. Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om öppna bolag och kommanditbolag samt lagstiftning som har samband med denna.

RP 66/1988 rd. Regeringens proposition till Riksdagen med de första förslagen till ändringar i strafflagen och vissa andra lagar i syfte att genomföra en totalrevidering av strafflagstiftningen.

RP 53/2002 rd. Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till ändring av vissa av strafflagens bestämmelser om ekonomiska brott och av vissa lagar som har samband med dem.

RP 258/2016 rd. Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 30 kap. 13 § i strafflagen.

Lagutskottets betänkanden

LaUB 7/1985 rd. Lagutskottets betänkande LaUB 7/1985 rd — RP 23/1985 rd.

LaUB 28/2002 rd. Lagutskottets betänkande LaUB 28/2002 rd — RP 44/2002 rd.

LaUB 2/2017 rd. Lagutskottets betänkande LaUB 2/2017 rd — RP 258/2016 rd.

Bokföringsnämndens utlåtanden

BFN 1770/2005. Bokföringsnämndens utlåtande om i [*sic!*] frågor om delägarrens kontantuttag i aktiebolag.

BFN 1800/2007. Bokföringsnämndens undantagstillstånd för förlängning av tidfristen [*sic!*] för upprättande av bokslut.

BFN 1802/2007. Kirjanpitolautakunnan poikkeuslupa tilinpäätöksen laatimisaian pidentämiseksi.

BFN 1866/2011. Bokföringsnämndens utlåtande om registrering av kontanta medel i aktiebolag med en ägare/anställd.

BFN 1892/2012. Bokföringsnämndens utlåtande om bokförarens skyldigheter i anknytning till vissa verifikationer.

BFN 1920/2014. Bokföringsnämndens utlåtande om skyldighet att upprätta bokslut då det föregående bokslutet ännu inte fastställts.

BFN 1959/2016. Bokföringsnämndens utlåtande om behandlingen av sålda presentkort i bokföringen.

Andra offentliga källor

Högsta förvaltningsdomstolens årsboksavgöranden: 2010.

Sisäasiainministeriön työryhmän loppuraportti: Talousrikostoimintaan vaikuttavan lainsäädännön kehittäminen. Sisäinen turvallisuus 36/2004.

OFFENTLIGA KÄLLOR, SVERIGE

BFNAR 2/2000. Bokföringsnämndens allmänna råd om Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden.

BRÅ-PM 1/1981. Brottsförebyggande rådet, promemoria 1/1981.

Regeringens proposition om ändring i brottsbalken m.m. (bokföringsbrott) 82:85/1981.

OFFENTLIGA KÄLLOR, EUROPAPARLAMENTET

Europeiska rådet i Tammerfors den 15 - 16 oktober 1999 – Ordförandeskapets slutsatser. Europaparlamentet 1999.

LITTERATUR

Airaksinen, Manne – Pulkkinen, Pekka – Rasinaho, Vesa, Osakeyhtiölaki I. 2., uudistettu painos. Alma Talent 2010.

Alvesalo, Anne (red.), Kirjoituksia talousrikollisuudesta 1. Poliisiammattikorkeakoulu 1998.

Andersson, Christine – Dahlqvist, Anna-Lena – Elofsson, Sigurd, Bokföringsbrott och bokföringslagen. 3., upplagan. Norstedts juridik 2011.

Asp, Petter, Bokföringsbrott och legalitet. Svensk Juristtidning 1999, s. 16-47.

Clarke, Michael, Business Crime, Its Nature and Control. Polity Press 1990.

Dahlqvist, Anna-Lena – Elofsson, Sigurd, Bokföringsbrott och bokföringslagen. 2., upplagan. Norstedts juridik 2005.

Davis, Kenneth Culp, Discretionary justice – A Preliminary Inquiry. Urbana: University of Illinois Press 1971.

Fredman, Janne, Kirjanpitorikokset tilitoimiston näkökulmasta. Tilisanomat 4/2018, s. 32-37.

- Friedrichs, David, *Trusted criminals – White collar crime in contemporary society*. Wadsworth 1996.
- Frände, Dan, *Om förskingring*, s. 19-32 i verket *Pirjatanniemi, Elina – Nuutila, Ari-Matti (red.), Rikos, rangaistus ja prosessi – juhlaulkaisu Eero Backman 1945-14/5-2005*. Turun yliopisto 2005.
- Granlund, Frippe, *Paf i rätten – igen*. Ålands Radio 7.2.2019. <https://alandsradio.ax/nyheter/paf-ratten-igen> (Läst 10.2.2019).
- Haaramo, Virpi, *Olenaisuus ja tilinpäätösraportointi*, s. 17-27 i verket *Haaramo, Virpi – Honkamäki, Tuomas – Kampman, Henry – Kaskimies, Katariina – Koila, Turo – Mäkikangas, Liisa – Niemistö, Antti – Rekola, Maria – Rönkkö, Jaakko – Vierros, Heidi – Yli-Rantala, Erkki (red.), Kirjanpitolaki – normeista käytäntöön*. ST-Akatemia Oy 2016.
- Halimaa, Elina, *Tahallisuus kuittikaupassa käytännössä, erityisesti arvonlisäverotusta silmällä pitäen*, s. 11-31 i verket *Lahti, Raimo – Konttinen-Di Nardo, Essi (red.), Kirjoituksia rikosoikeudesta*. Helsingin hovioikeus 2015.
- Hansen, Karen, "Knowing" Environmental Crimes. *William Mitchell Law Review* 4/1990, s. 987-1023.
- Helenius, Dan, *Paf-processen kan gå ända till HD*. *Nya Åland* 7.3.2019. <https://www.nyan.ax/nyheter/paf-processen-kan-ga-anda-till-hd/> (Läst 10.3.2019).
- Henriksson, Malin, *Misstänkt förskingrare omsatte 13,5 miljoner*. *Ålandstidningen* 21.2.2013. <https://www.alandstidningen.ax/nyheter/misstankt-forskingrare-omsatte-135-miljoner> (Läst 6.2.2019).
- Hirvonen, Ari, *Mitkä metodit? – opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 2011.
- Husa, Jaakko, *Oikeusvertailu – teoria ja metodologia*. Lakimiesliiton kustannus 2013.
- Hyttinen, Tatu, *Olosuhdetahallisuuden vakioitu alaraja – oikeusturvaa vai korkeimman oikeuden retoriikkaa?*. *Defensor Legis* 6/2016, s. 916-933.
- Hällström, Minna, *Kirjanpitäjän ja tilintarkastajan vastuusta talousrikoksissa*, s. 83-107 i verket *Koponen, Pekka – Lahti, Raimo – Ojala, Timo (red.), Kirjoituksia talousrikosoikeudesta*. Helsingin hovioikeus 2007.
- Irjala, Rauna, *Vastuu talousrikoksista osakeyhtiöissä*, s. 27-52 i verket *Alvesalo, Anne (red.), Kirjoituksia talousrikollisuudesta 1*. Poliisiammattikorkeakoulu 1998.
- Jatinen, Heikki, *Oikeushenkilön rangaistusvastuu ja huolimaton toimintakulttuuri*, s. 153-188 i verket *Alvesalo, Anne (red.), Kirjoituksia talousrikollisuudesta 1*. Poliisiammattikorkeakoulu 1998.
- Jareborg, Nils – Zila, Josef, *Straffrättens påföljdslära*. Norstedts Juridik 2000.
- Jones, Michael (red.), *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Wiley 2011.

- Karttunen, Jouko, Kirjanpitäjän vastuu tilinpäätöksen oikeellisuudesta. Tilisanomat 4/2006, s. 43-47.
- Koponen, Pekka, Talousrikokset rikos- ja rikosprosessioikeuden yhtymäkohdassa – Erityisesti tahallisuuden ja syytesidonnaisuuden kannalta tarkasteltuna. Suomalainen lakimiesyhdistys 2004.
- Koponen, Pekka – Sahavirta, Ritva, Kirjanpitorikokset, s. 55-102 i verket Lahti, Raimo – Koponen, Pekka, (red.), Talousrikokset. Suomalainen lakimiesyhdistys 2007.
- Korsell, Lars Emanuelsson, Bokföringsbrott – en studie i selektion. Kriminologiska institutonen vid Stockholms universitet 2003.
- Kuortti, Hannu, Bulvaanisuhteesta. Verotus 1997, s. 164-177.
- Kyläkallio, Juhani – Irola, Olli – Kyläkallio, Kalle, Osakeyhtiö 1. 5. painos. Edita Publishing Oy 2012.
- Lahti, Raimo, Taloudelliseen rikollisuuteen liittyviä vastuunjakautumisongelmia, s. 17-34 i verket Vesterbacka, Esa (red.), Taloudellinen rikollisuus – Turun yliopistossa 20-21.11.1978 pidetyn jatkokoulutustilaisuuden aineisto. Turun yliopisto 1979.
- Lahti, Raimo, Rikoslain yleisten oppien uudistamisesityksen arviointia, 137-154 i verket Backman, Eero – Lahti, Raimo – Lappi-Seppälä, Tapio (red.), Rikosoikeudellisia kirjoituksia VII, Pekka Koskiselle 1.1.2003 omistettu. Suomalainen lakimiesyhdistys 2003.
- Lahti, Raimo, Talousrikosoikeuden yleisistä opeista, s. 3-28 i verket Lahti, Raimo – Koponen, Pekka (red.), Talousrikokset. Suomalainen lakimiesyhdistys 2007.
- Lappi-Seppälä, Tapio – Hakamies, Kaarlo – Koskinen, Pekka – Majanen, Martti – Melander, Sakari – Nuotio, Kimmo – Nuutila, Ari-Matti – Ojala, Timo – Rautio, Ilkka, Rikosoikeus. 3., uudistettu painos. WSOYpro 2009.
- Lehtonen, Asko, Kirjanpitovelvollisuus osakeyhtiön konkurssitilan aikana, s. 255-272 i verket Kartio, Leena – Wikström, Kauko – Saarnilehto, Ari – Nuutila, Ari-Matti (red.), Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunta 30 vuotta. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. A. Juhlajulkaisut n:o 4. Turun yliopisto 1991.
- Lehtonen, Asko, Kirjanpitorikokset. Tampereen Yliopisto 2012.
- Leppiniemi, Jarmo, Kirjanpitäjän ja tilitoimiston vastuu kirjanpitolautakunnan lausuntojen valossa. Tilisanomat 5/2011, s. 24-25.
- Leppiniemi, Jarmo, Kun tilinpäätäjällä on hankalaa. Tilisanomat 2/2015, s. 26-29.
- Leppiniemi, Jarmo – Kaisanlahti, Timo, Liikekirjanpito. Alma Talent 2019. [https://fokus-almatalent-fi.ezproxy.utu.fi/teos/BADBGXGTBF#kohta:LIIEKIRJANPITO\(\(20\)\)](https://fokus-almatalent-fi.ezproxy.utu.fi/teos/BADBGXGTBF#kohta:LIIEKIRJANPITO((20))) (Läst 1.2.2019).
- Löfmarck, Madeleine, Brotten mot borgenärer. 2., upplagan. Norstedts Juridik 1986.

- Malmström, Sten – Györki, Iréne – Sjögren, Peter, Bonniers svenska ordbok. Åttonde reviderade upplagan. Albert Bonniers Förlag AB 2002.
- Meijer, Bernhard – Westrin, Theodor (red.), Nordisk familjebok – konversationslexikon och realencyklopedi. Ny, reviderad och rikt illustrerad upplaga. Nordisk familjeboks förlags aktiebolag 1916.
- Melander, Sakari, Rikosvastuun yleiset edellytykset. Tietosanoma Oy 2016.
- Mähönen, Jukka – Villa, Seppo, Osakeyhtiö III – Corporate Governance. Sanoma Pro Oy 2006.
- Mäkelä, Kaisa, Talouselämän rikokset, rikosoikeus ja kriminaalipolitiikka. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2001.
- Orre, Annika, Dom om två månader. Nya Åland 11.2.2019. <https://www.nyan.ax/nyheter/dom-om-tva-manader/> (Läst 12.2.2019).
- Pettinen, Kati, Olennaisuuden sekä oikean ja riittävän kuvan tulkitseminen kirjanpitorikoksien yhteydessä, s. 15-26 i verket Alvesalo, Anne (red.), Kirjoituksia talousrikollisuudesta 1. Poliisiammattikorkeakoulu 1998.
- Pirttisalo, Riikka, Oikeushenkilön rangaistusvastuusta, s. 329-344 i verket Lahti, Raimo – Konttinen-Di Nardo, Essi (red.), Kirjoituksia modernista rikosoikeudesta. Helsingin hovioikeus 2017.
- Ragozino, Anthony, Replacing the Collective Knowledge Doctrine With a Better Theory for Establishing Corporate Mens Rea – The Duty Stratification Approach. Southwestern University Law Review 24/1995, s. 423.
- Rentto, Juha-Pekka, Rättsfilosofi, rättsteori, rättslära, rättsvetenskap? – Hårklyverier och gränsdragningar. Retfærd 74/1996, s. 3-16.
- Rückert, Joachim, Friedrich Carl von Savigny, the Legal Method, and the Modernity of Law. Juridica International 11/2006, s. 55-67.
- Sahavirta, Ritva, Rahanpesurikokset, s. 145-176 i verket Lahti, Raimo – Koponen, Pekka (red.), Talousrikokset. Suomalainen lakimiesyhdistys 2007.
- Sahavirta, Ritva, Verorikokset, s. 177-225 i verket Lahti, Raimo – Koponen, Pekka (red.), Talousrikokset. Suomalainen lakimiesyhdistys 2007.
- Sajama, Seppo, Argumentaatio oikeustieteellisessä tutkimuksessa, s. 24-50 i verket Miettinen, Tarmo (red.), Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Edita Publishing Oy 2016.
- Saloheimo, Jorma, Työturvallisuusvastuusta – tutkimus työturvallisuutta koskevan rangaistusvastuun edellytyksistä. Työsuojeluhallitus 1981.
- Sandström, Marie, Rätt eller vetenskap? Till frågan om rättsvetenskapens nytta. Svensk Juristtidning 2002, s. 282-292.

- von Savigny, Friedrich Carl, System des heutigen Römischen Rechts. Siebenter Band. Veit und Comp. 1848.
- Schlegel, Kip – Weisburd, David, White-Collar Crime Reconsidered. Northeastern University Press 1992.
- af Schultén, Gerhard, Osakeyhtiölain kommentaari I. Talentum Media Oy 2003.
- Shapiro, Susan, The Road Not Taken: The Elusive Path to Criminal Prosecution for White-Collar Offenders. Law & Society Review 19/1985, s. 179-217.
- Ståhlberg, Pauli – Karhu, Juha, Suomen vahingonkorvausoikeus. Talentum 2013.
- Talvela, Tea, Joitakin havaintoja taloudellisen rikollisuuden kontrollin ongelmista, s. 133-152 i verket Alvesalo, Anne (red.), Kirjoituksia talousrikollisuudesta 1. Poliisiammattikorkeakoulu 1998.
- Tapani, Jussi, Mistä puhumme, kun puhumme olosuhdetahallisuudesta?, s. 283-302 i verket Pirjatanniemi, Elina – Nuutila, Ari-Matti (red.), Rikos, rangaistus ja prosessi – juhlaulkaisu Eero Backman 1945-14/5-2005. Turun yliopisto 2005.
- Tapani, Jussi, Kirjanpitorikoksen rangaistavuus ja menettelyn moitittavuus. Tilisanomat 5/2017, s. 54-57.
- Tapani, Jussi, Talousrikokset, s. 663-711 i verket Frände, Dan – Matikkala, Jussi – Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Viljanen, Pekka – Wahlberg, Markus (red.), Keskeiset rikokset. Edita Publishing Oy 2018.
- Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti, Rikosvastuu ja sen toteuttaminen. Joensuun yliopisto 2004.
- Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti, Rikosoikeuden yleinen osa – vastuuoppi. Toinen, uudistettu painos. Talentum 2013.
- Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti, Rikosoikeus – rangaistuksen määrääminen ja täytäntöönpano. 3., uudistettu painos. Talentum Pro 2016.
- Teperi, Väinö, Oikeudelliset riskit tilitoimistojen työssä. Tilisanomat 3/2007, s. 47-49.
- Timonen, Pekka, Johdatus lainopin metodiin ja lainopilliseen kirjoittamiseen. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 1998.
- Tolvanen, Matti, Tosiseikat rikosprosessissa, s. 303-326 i verket Pirjatanniemi, Elina – Nuutila, Ari-Matti (red.), Rikos, rangaistus ja prosessi – juhlaulkaisu Eero Backman 1945-14/5-2005. Turun yliopisto 2005.
- Träskman, Per-Ole, Taloudellinen rikollisuus tutkimuksen kohteena. Oikeus 2/1987, s. 122-133.
- Träskman, Per-Ole, Samma straff för lika brott – strävandena att uppnå en enhetlig rättstillämpning inom Europa, s. 303-316 i verket Backman, Eero – Lahti, Raimo – Lappi-Seppälä, Tapio (red.), Rikosoikeudellisia kirjoituksia VII, Pekka Koskiselle 1.1.2003 omistettu. Suomalainen lakimiesyhdistys 2003.

Vahtera, Pauli, Yrityksen valvonta ja tilintarkastus. Weilin+Göös 1986.

Vento, Harri, Kirjanpitäjien riskit – Kirjanpitorikos tunnusmerkistöjen valossa. Tilisanomat 4/2005, s. 25-29.

Vento, Harri, Yhä useampi syyllistyy kirjanpitorikokseen. Tilisanomat 6/2015, s. 28-31.

Wilhelmson, Thomas – Jääskinen, Niilo, Avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt. Talentum 2001.

Ylönen, Matti, Veroparatiisit – 20 ratkaisua varjotalouteen. Into Kustannus 2008.

INTERNET-KÄLLOR

Allmänna avtalsvillkor TAL2018. Ekonomiadministrationsförbundet 2018. https://taloushallintoliitto.fi/sites/default/files/dokumentit/page/fields/field_related_attachments/yse_tal_2018_01022018_sv.pdf (Läst 28.1.2019).

Förmögenhetsansvarsförsäkring VA30. LokalTapiolagruppen 2014. <http://public.brandgate.fi/lahitapiola/lahitapiola/sv/tiedostot/142149/> (Läst 25.1.2019).

Katsaus poliisiin, tullin ja rajavartiolaitoksen tietoon tulleeseen rikollisuuteen. Tilastokeskus 2018. http://www.stat.fi/til/rpk/2017/13/rpk_2017_13_2018-05-08_kat_001_fi.html (Läst 20.3.2019).

Taloudellinen vastuuvakuutus – vakuutusta koskevat tiedot sisältävä asiakirja. If Vahinkovakuutusyhtiö Oyj 2018. <https://www.if.fi/globalassets/fi/commercial/brochures/ipid/ipid-taloudellinen-vastuuvakuutus.pdf> (Läst 25.1.2019).

Tilitoimistoala Suomessa. Taloushallintoliitto 2018. <https://taloushallintoliitto.fi/tietoa-meista/tutkimuksia-ja-tietoa-alasta/tilitoimistoala-suomessa> (Läst 28.1.2019).

Varallisuusvastuuvakuutus. OP Vakuutus Oy 2014. <https://www.op.fi/tac?did=Yrvas0000000853&cs=91c934cd46eb308b3ce999d1369f0e6edb7316a7418f463c04a9c88351ee77b8> (Läst 25.1.2019).

Yritysten yleiset sopimusehdot. LähiTapiola Keskinäinen Vakuutusyhtiö 2015. <http://web-resources.hyperiongrp.com/cmsmedia/7955/laehitapiola-112016.pdf> (Läst 25.1.2019).

RÄTTSFALL

FINLAND

Högsta domstolen

Högsta domstolen 1992:166.

Högsta domstolen 1999:2.

Högsta domstolen 2001:70.

Högsta domstolen 2001:85.

Högsta domstolen 2001:87.

Högsta domstolen 2004:33.

Högsta domstolen 2008:32.

Högsta domstolen 2010:91.

Högsta domstolen 2015:88.

Högsta domstolen 2.3.2018, avgörande 471.

Hovrätt

Helsingfors hovrätt 22.2.2011, dom 458.

Helsingfors hovrätt 21.12.2012, dom 3530.

Helsingfors hovrätt 5.5.2017, dom 17/118371.

Åbo hovrätt 20.12.2016, dom 1230.

Tingsrätt

Ålands tingsrätt 17.12.2014, dom 14/155776.

Ålands tingsrätt 28.2.2018, dom 18/108626.

SVERIGE

Högsta domstolen

Högsta domstolen, Nytt juridiskt arkiv II 1942, s. 506.

Högsta domstolen, Nytt juridiskt arkiv 1987, s. 130.

Högsta domstolen, Nytt juridiskt arkiv 1999, s. 637.

Högsta domstolen, Nytt juridiskt arkiv 2003, s. 550.

Högsta domstolen, Nytt juridiskt arkiv 2008, s. 697.

Hovrätt

Svea Hovrätt 15.5.2004, mål B 4213-03.

FÖRKORTNINGAR

BFN	bokföringsnämndens utlåtande
BFNAR	svenska Bokföringsnämndens allmänna råd
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
CK	collective knowledge
EU	Europeiska unionen
HD	högsta domstolen
HFD	högsta förvaltningsdomstolen
Jfr	jämför
LaUB	lagutskottets betänkande
NJA	Nytt juridiskt arkiv
PM	promemoria
RP	regeringens proposition

1 INLEDNING

1.1 Bakgrund

I min magisteravhandling i juridik utreder jag bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar i samband med bokföringsbrott. Med bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar åsyftas i denna avhandling i första hand det straffrättsliga ansvar som gäller bokföringsbyråers representanter, alltså i huvudsak anställda vid bokföringsbyråer. Sedan en lagförändring i april 2017 kan även bokföringsbyråer som juridiska personer dömas för grovt bokföringsbrott. I denna avhandling nämns dock separat om det i resonemanget är frågan om en juridisk persons straffrättsliga ansvar.

I Finland finns det få prejudikat som berör bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar, men dock en del hovrättsfall. I brist på prejudikat har den rättsvetenskapliga diskussionen givits en signifikant roll i denna avhandling. Dessutom utnyttjas domar från lägre rättsinstanser i resonemanget.

Ekonomiadministrationsförbundet i Finland r.f. har, å sina medlemmars vägnar, intresse av ämnet och har samarbetat med mig kring avhandlingen. Preliminärt har förbundet lovat mig ett stipendium på 1 500 euro för en magisteravhandling under rubriken *Bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar*. Innehållsmässigt har förbundet inte ställt krav, utan närmast önskemål om vilka frågeställningar avhandlingen ska tangera. Janne Fredman, som verkar som ledande sakkunnig på Ekonomiadministrationsförbundet, har muntligt per telefon framfört att förbundet önskar att få en inblick i de straffrättsliga risker som bokföringsbyråer möter då de utför klientuppdrag. Förbundet är primärt intresserat av bokföringsbyråers representanters straffrättsliga ansvar. Sekundärt önskar förbundet även få närmare kännedom om bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer.

Det stipendium som Ekonomiadministrationsförbundet preliminärt utlovat mig för med sig en viss risk för att avhandlingens objektivitet äventyras. Det är ett faktum som läsaren bör uppmärksamma och beakta men samtidigt gäller det att fästa avseende vid den självständighet som förbundet givit mig beträffande avhandlingens innehåll och uppbyggnad. Man kan spekulativt påstå att förbundets stipendium kunde vinkla avhandlingens resonemang mot ett håll

som är ämnat att stöda bokföringsbyråers ställning alternativt återspegla förbundets ståndpunkter. Avhandlingens syftesformulering stöder dock inte i hög grad möjligheten att presentera synvinklar som oskäligt gynnar bokföringsbyråer. Förbundet har delgivit mig endast ett fåtal ståndpunkter, vilka jag härmed delger. Enligt förbundet har åklagarväsendet numera ett allt striktare förhållningssätt gentemot bokförare. Det går att finna stöd för förbundets påstående i rättsvetenskaplig litteratur. Det striktare förhållningssättet lär enligt förbundet synas i att antalet åtal mot bokföringsbyråers representanter ha ökat, vilket också stöds av rättsvetenskaplig litteratur. För att få veta åklagarväsendets aktuella syn på påståendet om ett förändrat förhållningssätt, ställde jag intervjufrågor till statsåklagare Sahavirta. Jag genomförde intervjun per e-post, för att således kunna dokumentera intervjun och delge den i sin helhet som bilaga till avhandlingen. Beträffande risken för subjektiv vinkling av avhandlingen kan man sammanfattningsvis konstatera att premisserna för det är svaga. Visserligen kan risken inte helt negligeras men jag anser själv att de önskemål och synpunkter som förbundet framfört närmast har påverkat avhandlingens problemformulering.

Det är möjligt att rättsfall som rör bokföringsbyråers representanters straffrättsliga ansvar inte i hög grad kommer till Ekonomiadministrationsförbundets vetskap. Det beror på att dömda bokförare sannolikt gärna håller låg profil om att de dömts straffrättsligt, i rädsla för att förlora sitt anseende. Mycket ofta har bokföringsbrott samband med förskingring eller annan ekonomisk brottslighet som skett inom en bokföringsskyldig organisation eller för dess räkning. Med hjälp av bokföringsbrott försöker bokföringsskyldiga ofta dölja annan ekonomisk brottslighet.¹

Ekonomiadministrationsförbundet i Finland r.f. är ett branschförbund för auktoriserade bokföringsbyråer och konsultföretag som tillhandahåller ekonomiförvaltningstjänster. Förbundets medlemmar består till stor del av bokföringsbyråer. Medlemsföretagens storlek varierar i hög grad men de flesta bokföringsbyråer är små, sett till både omsättning och personalmängd. Av de nästan 12 000 personer som verkar inom branschen jobbar 60-70 procent i företag som är medlemmar av förbundet.² Det ligger i förbundets medlemmars intresse att få tillgång till en utredning om vilka omständigheter som typiskt lett till straffrättsligt ansvar för bokföringsbyråer eller deras representanter, samt hur sådana situationer kan undvikas.

¹ Korsell 2003, s. 173; Vento 2005, s. 25.

² Tiltoimistoala Suomessa 2019.

Medverkan till brott, vare sig det är frågan om gärningsmannans ansvar eller egentlig medverkan, hör inte till det primära intresset eftersom strävan är att bokföringsbyråer ska kunna verka utan att alls någon form av medverkan till brott blir aktuell.

Bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar har redogjorts för i viss mån i finsk rättsvetenskaplig litteratur. Bokföringsbyråers representanters straffrättsliga ansvar har behandlats i mycket högre grad än bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer, eftersom den senare nämnda frågeställningen blev aktuell först i och med en lagändring som trädde i kraft år 2017. Då man beaktar akademiska avhandlingar har bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar hittills inte redogjorts för i Finland i omfattande grad. Frågan har närmast behandlats i slutarbeten vid yrkeshögskolor, utan juridisk utgångspunkt. Enligt min utredning har det i Finland inte skrivits en enda doktorsavhandling i specifikt detta ämne. Vid finska handels-högskolor har det däremot, från en affärsmässig synvinkel, skrivits några magisteravhandlingar kring ämnet. Veterligen finns dock inga finländska rättsvetenskapliga magisteravhandlingar om samma ämne.

1.2 Problemformulering, syfte och avgränsningar

I denna magisteravhandling redogörs för bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar. Nämnda ansvar inbegriper i första hand bokföringsbyråers representanters straffrättsliga ansvar men även bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer för grovt bokföringsbrott. Syftet med avhandlingen är att belysa de rättsvetenskapliga faktorer som definierar den enskilda bokförarens samt bokföringsbyråernas straffrättsliga ansvar. I avhandlingen belyses således både teoretiska och konkreta omständigheter som kan ha till följd att bokförarnas och bokföringsbyråernas straffrättsliga ansvar konkretiseras i form av en straffrättslig dom. I avhandlingen undersöks särskilt bokföringsbyråers sådana handlingar som har till följd att rättsväsendet bedömer att en bokföringsbyrå eller dess representant gör sig skyldig till brottsligt förfarande. Tidigare forskning kring likartade frågeställningar har inte undersökt lika konkret de handlingar som lett till straffrättsligt ansvar för bokföringsbyråers representanter, även om ämnet inte i sin helhet är obekant inom den rättsvetenskapliga diskussionen.

I anslutning till att den huvudsakliga problemformuleringen bemöts är det ändamålsenligt att i sammanhanget tangera en del angränsande frågeställningar. En viktig fråga i kontexten är hur det straffrättsliga ansvaret för bokföringsbrott fördelas mellan en bokföringsskyldig och en bokföringsbyrås representant. Frågan har ett nära samband med resonemanget kring hur

straffrättsligt ansvar för en bokföringsbyrås representant uppkommer. Ett förhållandevis kort kapitel tillägnas diskussion under rubriken *de lege ferenda*. Ändamålet är att lyfta fram fördelar och nackdelar med gällande lagstiftning och således kunna presentera argument för eller emot en eventuell lagförändring med tanke på kommande utveckling av lagrummet kring bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar.

Tack vare avhandlingens resultat kan Ekonomiadministrationsförbundet eventuellt vägleda sina medlemmar till bättre bokföringspraxis. Även andra aktörer, som inte är Ekonomiadministrationsförbundets medlemmar, kan komma att dra nytta av avhandlingens resultat. Som en indirekt följd kan således mängden bokföringsbrott som bokföringsbyråer begår minska. En sådan minskning i antalet brott kan också minska det totala antalet bokföringsbrott i Finland, åtminstone ifall bokföringsbyråer fick klarare riktlinjer att agera efter. Det ligger nämligen i bokföringsbyråers största intresse att varken de själva eller deras klienter gör sig skyldiga till bokföringsbrott.

Avhandlingen medför förvisso en teoretisk risk för att ansvarsbördan förskjuts på de bokföringsskyldiga i högre grad än hittills. En sådan ansvarsförskjutning kan bli verklighet ifall bokföringsbyråer så att säga lär sig undvika sådana attribut som typiskt lett till fällande domar. Bokföringsbyråerna strävar dock själva efter att så inte sker, i och med att själva utgångspunkten är att bokslut ska vara både lagenliga, tillräckliga och rättvisande. Bokföringslagen (1336/1997) utgår *sensu lato* från att den bokföringsskyldige ansvarar för att lagen följs men min forskning visar att det finns flera undantag till den utgångspunkten.

I och med att det djup som en magisteravhandling ger skribenten, endast möjliggör en rätt begränsad undersökning, har jag varit tvungen att kraftigt avgränsa omfattningen av denna avhandling. Problemdiskussionen ger i sig upphov till ett flertal frågor och problem som inte är ändamålsenliga att behandla i en magisteravhandling, p.g.a. det begränsade utrymmet som finns till förfogande. Som en följd av de avgränsningsval som jag gjort behandlas i denna avhandling en del specifika frågeställningar och attribut i mera omfattande grad än andra. Det medför i huvudsak att frågor som är mera abstrakta till sin karaktär förblir obehandlade, medan specifika frågor behandlas i högre grad.

Avhandlingens problemformulering och syfte återspeglas i avhandlingens avgränsningar. I avhandlingen behandlas bokföringsbyråers representanters straffrättsliga ansvar samt bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer för grovt bokföringsbrott. För att

kunna redogöra för hur det straffrättsliga ansvaret för bokföringsbrott fördelas mellan en bokföringsskyldig och en bokföringsbyrås representant, bemöter avhandlingen sådana faktorer som ur ett rättsvetenskapligt perspektiv påverkar påförandet av ansvar.

Ur avhandlingen har avgränsats bl.a. straffrättsligt ansvar för bokföringsbrott av oaktsamhet. Den huvudsakliga orsaken till ifrågasättande avgränsning är att de rättsteoretiska principerna för påförande av straffrättsligt ansvar inte är identiska för uppsåtligt bokföringsbrott och bokföringsbrott av oaktsamhet. Bokföringsbrott av oaktsamhet behandlas i avhandlingen därför endast i den mån som det gagnar den övriga argumentationen. Graden av medverkan till brott behandlas också bara i den mån som är erforderligt för resonemanget i sin helhet. Det beror på att det för Ekonomistyrningsrådets medlemsföretag är viktigast att helt undvika handlingsätt som riskerar att leda till straffrättsligt ansvar, vare sig det gäller gärningsmannans ansvar eller egentlig medverkan.

Resonemanget byggs upp med stöd av rättsvetenskaplig litteratur. Analysen vävs ihop som ett komplement till de vetenskapliga iakttagelserna. Avhandlingens distinkta avgränsningar baserar sig överlag på de frågeställningar som problemformuleringen tillsammans med syftet ger upphov till. För att inrama den kontext som avhandlingen behandlar är det emellertid nödvändigt att bemöta även en del frågeställningar som inte till fullo motsvarar avhandlingens kärnfrågor. På så vis skapas en omgivning och struktur som resonemanget kring problemformuleringen kan betraktas inom. Likväl är det angeläget att bakgrundsunderlaget som stöder diskussionen kring avhandlingens kärnfrågor endast utgörs av stoff som inte behandlats inom den rättsvetenskapliga litteraturen i Finland i allt för hög grad. Därför behandlas i avhandlingen en del frågeställningar vilkas syfte är att fungera som uppbyggande bakgrundsinformation för avhandlingens egentliga kärnfrågor. Andra mer eller mindre övergripande ämnen har lämnats bort för att de redan behandlats rätt extensivt i övrig finsk rättsvetenskaplig diskussion. Ett exempel på ett essentiellt ämne som behandlats i avhandlingen, som bakgrundsunderlag till själva kärnfrågan, är frågan kring selektion och framför allt hur selektion påverkar upptäckten av bokföringsbrott.

1.3 Metod

Med tanke på avhandlingens syfte och problemformulering har som mest ändamålsenlig forskningsmetod för avhandlingen valts rättsdogmatik. Rättsdogmatik strävar inte efter att

åskådliggöra den så kallade sanningen, utan väl motiverade ställningstaganden³. Rättsdogmatik passar som metod speciellt bra för tolkning och systematisering av gällande rätt, vilket innebär att valet av metod för avhandlingen var okomplicerat. Sajama bemöter begrepp som har med rättsvetenskaplig tolkning och systematisering att göra. Han hänvisar till Friedrich Carl von Savigny (1840) och räknar upp Savignys fyra kanoner som också kallas lagtolkningsprinciper. Savignys fyra principer är lexikal tolkning, systematisk tolkning, objektiv teleologisk tolkning och subjektiv teleologisk tolkning. Principerna är fortfarande aktuella eftersom all rättsvetenskaplig tolkning i Norden, samt vidare omkring, bygger på nämnda principer.⁴ Principernas upphovsman, von Savigny, var på 1800-talet en av de främste förkämparna för den historiska skolan inom rättsvetenskapen samt den tidens förnämste lärare i romersk rätt.⁵ Savigny framhöll själv att romersk rätt bl.a. värnar mot hotet att gå vilse i de abstraktioner som en imaginär *ius naturale* inbegriper.⁶

På grund av Savignys principers relevans bygger även denna avhandlings forskningsmetod på hans principer. Som utgångspunkt används lexikal tolkning. I strafflagen (39/1889) förekommer dock gott om terminologi som genom sin formulering inte direkt avslöjar sin faktiska betydelse. Utöver den lexikala tolkningen erfordras därför också Savignys andra lagtolkningsprinciper. Melander betonar visserligen att den lexikala tolkningen kan framhäva lagstiftningens förutsägbarhet även om strafflagen innehåller få legaldefinitioner⁷. Lexikal tolkning kompletterad med de andra principerna, enligt vilken som är mest ändamålsenlig i varje enskilt tolkningssammanhang, stöder avhandlingens metod i högsta grad. Genom tolkning undersöks innebörden av gällande lagstiftning. Med stöd av innebörden produceras ställningstaganden kring hur normerna borde tillämpas⁸. Konkreta exempel på hur metoden tar sig uttryck i denna avhandling är bl.a. resonemang kring centrala rättsprinciper som anknuter till ämnet, samt den normanalys som bygger på rättsvetenskaplig litteratur och rättspraxis.

Med systematisering däremot kategoriseras rättsvetenskapliga begrepp, rättsprinciper och teoretiska konstruktioner. Rättsdogmatisk systematisering har ett signifikant syfte i

³ Timonen 1998, s. 18.

⁴ Sajama 2015, s. 39. Se även Rückert 2006, s. 60-61.

⁵ Meijer – Westrin 1916, s. 870.

⁶ von Savigny 1848, s. VIII i förorden.

⁷ Melander 2016, s. 82-84.

⁸ Sandström 2002, s. 290; Hirvonen 2011, s. 22-25.

avhandlingen. En av förutsättningarna för att straffpåföljder kan accepteras och begagnas i samhället är straffpåföljders förutsägbarhet och konsekvens. För att straffpåföljder ska uppfylla den nivå av förutsägbarhet och konsekvens som fordras, krävs granskning av de tillämpliga normsystemens systematik.⁹ I avhandlingen ådagaläggs systematisering bl.a. genom kategorisering av relevanta kvalifikationsgrunder och straffrekvisit samt granskning av omfånget på dessa. Olika straffpåföljder systematiseras likaså genom att placera dem i ett samband med det anslutande brottet. Vid sidan om rättsdogmatik, samt som komplement till den, utnyttjas i mindre omfattande grad metodologiskt även rättsteori. Rättsteorin behandlar som helhet begrepp och frågeställningar som gäller alla rättsläror.¹⁰ Ett exempel på hur rättsteori tar sig uttryck i denna avhandling är behandlingen av rättsfilosofiska reflektioner med hänsyn till den statistiska selektionen av bokföringsbrott.

Eftersom en del av källlitteraturen har kriminologisk inriktning, vidrörs även kriminologisk metod i avhandlingen. Kriminologiska betraktelser utnyttjas dock närmast som bakgrundsunderlag för de övriga iakttagelserna i denna avhandling, eftersom en rent kriminologisk inriktning inte är denna avhandlings syfte. Den kriminologiska aspekten är dock motiverad att inkludera i avhandlingen emedan en stor del av straffrätten är mer kriminalpolitik än klassisk dogmatik. Enligt Träskman är det just straffrättens politiska dimension som gör dogmatiken så intressant.¹¹

Tillämplig litteratur, lagstiftning och rättspraxis från övriga nordiska länder utnyttjas, men utländskt material används endast till den del som är ändamålsenligt för att bemöta avhandlingens problemformulering och syfte. Rättsjämförelse används som forskningsmetod för att ge granskningen av finsk lagstiftning och rättspraxis ett vidare perspektiv. Det görs genom att ställa de nordiska ländernas (exklusive Islands) jurisdiktioner i jämförelse med varandra. Jag söker svar på min problemformulering genom att granska rättsvetenskaplig litteratur från flera länder som berör frågan. Den finska rättsvetenskapliga diskussionen är dock i fokus. I resonemanget jämförs även relevant lagstiftning och rättspraxis i Finland med motsvarande lagstiftning och rättspraxis i övriga nordiska länder. Ofta kan man endast genom att jämföra en bekant inhemska lagstiftning med andra länders lagstiftning se den nationella lagstiftningen i ett nytt ljus och större sammanhang. En rättsjämförelse kan följaktligen ge nya insikter om

⁹ Hirvonen 2011, s. 25. Se även Sandström 2002, s. 290.

¹⁰ Rentto 1996, s. 11-13; Sandström 2002, s. 284; Hirvonen 2011, s. 28.

¹¹ Träskman 2003, s. 303.

nationell lagstiftning, som inte uppdagas om man inskränker sin forskning till att betrakta endast den inhemska lagstiftningen. En rättsjämförelse bidrar också till att lyfta fram för- och nackdelar med den inhemska lagstiftningen, som man inte annars kunde se eftersom den bekanta lagstiftningen på nära håll kan te sig så naturlig och självklar. Därmed finns det likaledes bättre förutsättningar för kritisk granskning av nationell lagstiftning, med ett vidare perspektiv, efter genomförd *comparatio*.¹²

Rättsjämförelse kan också motiveras med att straffrätten snabbt håller på att internationaliseras.¹³ Kravet på ekvivalens innebär att brott begångna av olika personer ska vara lika.¹⁴ Det är inte allmänt accepterat att lika brott inte bestraffas med samma straff. I Norden har man målmedvetet åtminstone sedan 1970-talet strävat efter att åstadkomma förenhetligade straffnivåer.¹⁵ Efter Europeiska rådets särskilda möte i Tammerfors år 1999 har krav på en harmonisering av straff utvidgats att omfatta hela den Europeiska unionen, med fokus på ett antal brottstyper med särskild betydelse. Den första brottstypen som Europeiska rådet nämner som exempel är ekonomisk brottslighet.¹⁶

En regelrätt metodologisk rättsjämförelse är dock inte avhandlingens primära syfte. Därför begränsar sig rättsjämförelsens mer precisa metod i denna avhandling till multilateral variabelorienterad forskning, innefattande endast nordiska jurisdiktioner.¹⁷ I otaliga lagförarbeten kan man, i form av korta rättsjämförelser, iakttä strävan efter förenhetligande eller harmonisering av nordisk lagstiftning. Det avspeglar den samnordiska politiska viljan att samordna de nordiska ländernas lagstiftning i samband med att lagförändringar annars görs, även om de lagstiftningstekniska utförandena kan variera. Rättsjämförelse är en förutsättning för att ett förenhetligande alls ska kunna ske. I takt med att handeln blivit allt mer internationell, har harmoniserad lagstiftning inom Norden fått en ännu större relevans. Speciellt företag som är verksamma multinationellt kan påverkas av skillnader i lagstiftning och rättspraxis länder emellan¹⁸. Med stöd av ovan nämnda argument är rättsjämförelse ett centralt verktyg vid

¹² Husa 2013, s. 42.

¹³ Träskman 2003, s. 304; Tapani – Tolvanen 2004, s. 197.

¹⁴ Jareborg – Zila 2000, s. 67.

¹⁵ Träskman 2003, s. 306-307.

¹⁶ Europeiska rådet i Tammerfors den 15 - 16 oktober 1999 – Ordförandeskapets slutsatser, punkt 48.

¹⁷ Husa 2013, s. 135-136.

¹⁸ Detta åskådliggörs bl.a. i Helsingfors hovrätts dom 3530 given 21.12.2012. En finsk koncern med tyskt dotterbolag hade svårigheter att anpassa koncernbolagens bokföring så att de vore lagenliga i både Finland och Tyskland. En kraftig expansion i koncernens verksamhet och omsättning försvårade det multinationella bokföringsarbetet.

granskning av lagrum. Därmed har jag valt att ge rättsjämförelse en betydelsefull roll i denna avhandling, trots att en formell rättsjämförelse inte är avhandlingens primära syfte. Avhandlingen ska med hjälp av det mervärde som en rättsjämförelse tillför kunna bidra med insikter och observationer som kompletterar den rättsvetenskapliga diskussionen. På det sättet kan den finska lagstiftningens ändamålsenlighet och tekniska utformning granskas. Vidare kan man med hjälp av den internationella jämförelsen finna både för- och nackdelar med gällande relevant lagstiftning i Finland samt den finska lagstiftningens formulering.

En datainsamlingsmetod som utnyttjats är intervju per e-post med statsåklagare Sahavirta. Syftet med intervjun är att stärka och ge bredd åt avhandlingens huvudsakliga resonemang. Samtidigt erbjuder intervjun en särskild synvinkel på en del av avhandlingens frågeställningar samt åskådliggör åklagarväsendets samtida perspektiv på de aktuella frågeställningarna. Intervjuobjektets förtrogenhet med ämnet kan bidra till att förstärka hela avhandlingen. Intervjufrågorna samt Sahavirtas svar på dem har citerats i originalutförande i en bilaga som följer i slutet av avhandlingen. För det reflekterande kapitlet de lege ferenda nyttjas både rättsteoretiska och rättsdogmatiska verktyg.

1.4 Material och uppbyggnad

Materialmässigt bygger avhandlingen på rättsvetenskaplig litteratur från flera västerländska länder. Eftersom avhandlingen fokuserar på finsk rätt härstammar dock största delen av källlitteraturen från Finland. Rättsvetenskaplig litteratur från de övriga nordiska länderna ger resonemanget bredd, även om det gagnas i ringa mängd. Valet av källlitteratur bygger på avhandlingens metod och problemformulering. En del av den brukade litteraturen härstammar från över tre decennier bak i tiden. Det beror på att en del av de utnyttjade verken utgör viktiga alster inom den vetenskapliga diskussionen kring ämnet. Dessutom bygger avhandlingen på offentliga källor från Finland och Sverige, samt ett direktiv utfärdat av Europaparlamentet och rådet. Bl.a. bokföringsnämndens anvisningar och lagstiftningsförarbete utgör också viktigt källmaterial.

De rättsfall som analyseras eller annars utnyttjas för avhandlingen är i huvudsak från Finland. De finska rättsfallen utgörs framför allt av högsta domstolens prejudikat samt hovrättsdomar. Även enstaka tingsrättsdomar behandlas förbigående. De svenska rättsfallen är nästan uteslutande domar utfärdade av Sveriges Högsta domstol. En dom från Svea Hovrätt analyseras

dock också eftersom den är intressant att jämföra med den finska domen HD 2010:91 (omröstn.) som behandlar en lite liknande frågeställning.

Den rättsvetenskapliga diskussion som jag använder mig av för min avhandling berör i första hand de olika sätt på vilka bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar kan aktualiseras. Diskussionen fungerar som viktigt källmaterial för min avhandling eftersom frågan är flertydig och det därmed råder olika åsikter kring i vilka alla situationer som frågan kan bli aktuell. Därutöver baserar jag även den stödande bakgrundsdiskussionen på relevant rättsvetenskaplig litteratur kring de specifika frågor som behandlas. Bland källlitteraturen finner man flera artiklar från Ekonomistyrningsförbundets facktidskrift *Tilisanomat*. Den vetenskapliga kvaliteten på facklitterära tidskrifter kan i allmänhet variera i hög grad. Facklitterära artiklar från *Tilisanomat* har dock använts bl.a. av Helsingfors hovrätt 22.2.2011 i motiveringarna till dom 458. Därmed torde *Tilisanomat* vara en tämligen pålitlig källa, speciellt om man utnyttjar endast de facklitterära artiklarna.

I en doktorsavhandling från år 2003 behandlar Korsell framför allt frågeställningar kring faktumet att småföretagares bokföringsbrott granskas i proportionellt högre grad än beloppsmässigt större och allvarligare bokföringsbrott.¹⁹ Frågeställningen är relevant även för denna magisteravhandling med tanke på att uttryckligen små bokföringsskyldiga i större utsträckning outsourcar sitt bokförings- och bokslutsarbete. Samtidigt outsourcar de en del av ansvaret för att bokslutet ska förmedla en tillräcklig och rättvisande bild av företagets ekonomiska resultat och ställning. Frågan kring outsourcat ansvar blir i synnerhet intressant i sådana situationer då ett bokföringsbrott uppdagas. Därför utgör Korsells avhandling en av de centrala rättsvetenskapliga källorna för denna avhandling, även om kärnfrågorna som jag bemöter i denna avhandling inte har en kriminologisk utgångspunkt.

Avhandlingens uppbyggnad följer vad som är ändamålsenligt för en magisteravhandling, beaktande ämnet och forskningsmetoden. Efter innehållsförteckningen presenteras avhandlingens källor – separat både finska och svenska offentliga källorna, samt källlitteratur. Därpå följer en förteckning med de finska rättsfall som utnyttjats för avhandlingen, samt separat en motsvarande förteckning med svenska rättsfall. Efter förteckning med rättsfall följer en lista med förkortningar som använts i avhandlingen. De mest etablerade förkortningarna i svenskt språkbruk, som använts i avhandlingen, presenteras dock inte. Bilagan med frågor

¹⁹ Korsell 2003, s. 218-224.

och svar från intervjun som jag genomförde följer i slutet av avhandlingen. Efter innehållsförteckningen presenteras inledningsvis bakgrunden till denna avhandling samt avhandlingens samarbetspart Ekonomiadministrationsförbundet. Innebörden med avhandlingens rubrik som term specificeras och tidigare forskning kring frågeställningen redogörs för. Avhandlingens problemformulering presenteras, jämte syfte, avgränsningar, metod och material. I samband med problemformuleringen och syftet motiveras val av fokuspunkter som avhandlingen koncentrerar sig på.

För att leda in läsaren till avhandlingens centrala frågeställningar presenteras bokföringsbrott som brottstyp. Brottets förekomstfrekvens samt vissa förekomstformer, i vilket brottet påträffas, introduceras. Dessutom bemöts dolda förekomstformer av bokföringsbrott samt bakomliggande orsaker till varför dolda bokföringsbrott inte nödvändigtvis anmäls av en skadelidande part. En betydelsefull faktor som i högsta grad påverkar den uppfattade mängden brott är den selektion som samhällets kontrollfunktioner gör. Därför behandlas selektion i ett eget underkapitel med fokus på selektionen av bokföringsbrott samt annan ekonomisk brottslighet som vanligen medför även bokföringsbrott. Kontrollfunktionerna och bekämpningen av bokföringsbrott behandlas därefter.

Straffrekvisit för bokföringsbrott behandlas till följande, beaktande framför allt hur rekvisiten påverkar bokföringsbyråer och bokföringsbyråers representanter. Det finska straffrekvisitet för bokföringsbrott jämförs även med övriga nordiska länders motsvarande straffrekvisit, samt de andra nordiska ländernas lagstiftning kring bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar. Till näst behandlas de gärningsformer av bokföringsbrott som inte motsvarar brottet enligt det vanliga straffrekvisitet. Som avslutning för kapitlet om straffrekvisit handläggs även straffrekvisitets omfång.

Kapitlet om straffrättslig ansvarsfördelning behandlar avhandlingens centrala frågeställningar – bokföringsbyråers representanters straffrättsliga ansvar samt bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer för grovt bokföringsbrott. På grund av avsaknad rättspraxis gällande juridiska personers straffrättsliga ansvar för bokföringsbrott, jämförs den finska lagstiftningen om frågan med motsvarande lagstiftning i övriga nordiska jurisdiktioner. Beträffande bokföringsbyråers representanters straffrättsliga ansvar behandlas åklagarväsendets förändrade syn på bokförare. Dessutom beskrivs åtgärder som bokföringsbyråer kan vidta för att undvika att ett läge där straffrättsligt ansvar vägs överhuvudtaget ska uppkomma –

varken för bokföringsbyråns representanter eller för den bokföringsskyldige. Gärningsmannansvar utgör ett av fokusområdena.

Med stöd av de tidigare kapitlen analyseras flera rättsfall för att ge exempel på hur lagstiftningen, som behandlas i denna avhandling, konkret tar sig uttryck. Beroende på hur betydelsefulla rättsfallen är, med tanke på avhandlingens frågeställningar, tillägnas vissa rättsfall djupare analys medan en kortare analys räcker för en del andra rättsfall. Även de mest relevanta utlåtandena från bokföringsnämnden analyseras.

Med tanke på eventuell kommande utveckling av lagrummet kring bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar förs under rubriken *de lege ferenda* diskussion kring fördelar och nackdelar med gällande lagstiftning. Avslutningsvis presenteras slutsatser som kunnat dras med stöd av avhandlingen och forskningsarbetet för avhandlingen. Som bilaga till avhandlingen följer citat på de intervjufrågor i sin helhet som jag skickade till statsåklagare Sahavirta, samt hennes svar på frågorna.

2 BROTET SOM GÄRNING SAMT DESS BEKÄMPNING

2.1 Bokföringsbrott – det vanligaste ekonomibrottet

2.1.1 Förekomst

I Finland fick polisen vetskap om 1 230 bokföringsbrott och gäldenärsbrott år 2017. Siffran var en procent mindre än år 2016.²⁰ Trots att det inte idkas så mycket forskning om bokföringsbrott hör de till de mest centrala ekonomibrotten.²¹ I Sverige förekommer bokföringsbrott lite oftare än skattebrott medan brott mot borgenär förekommer betydligt mindre frekvent, bland de till åklagarväsendet inkomna brottsmisstankarna. Däremot förekommer bokföringsbrott i avsevärt större proportion då man ser på antalet lagförda personer.²²

²⁰ Katsaus poliisin, tullin ja rajavartiolaitoksen tietoon tulleeseen rikollisuuteen 2018.

²¹ Tapani 2018, s. 688.

²² Korsell 2003, s. 2-3.

Under 1990-talet har bokföringsbrott blivit den vanligaste typen av ekonomiskt brott i Sverige trots att det under 1980-talet var skatte- och uppborðsbrott som utgjorde det vanligaste ekonomiska brottet. Korsell framför att bokföringsbrotten blivit proportionellt vanligare på grund av att skattemyndigheternas resurser för revisioner blivit bristande, varvid den registrerade skattebrottsligheten minskat kraftigt.²³ Man kan utan tvivel tolka resonemanget som att den faktiska mängden bokföringsbrott inte nödvändigtvis stigit, utan att mängden skattebrott som registreras har minskat kraftigt på grund av resursbrist. Således har bokföringsbrotten blivit den statistiskt vanligaste typen av ekonomisk brottslighet i Sverige utan att nödvändigtvis avspegla hur förhållandena mellan brottstyperna verkligen är.

2.1.2 Förskingring

Det finns flera rättsfall då förskingring varit den bakomliggande orsaken till varför bokföringsbrott begåtts. Skatteförskingring är ett brott som typiskt kräver bokföringsbrott vid sin sida. Bokföringsbrottets syfte i samband med förskingring är vanligen att dölja själva förskingringen²⁴. Å andra sidan kan finns det olika åsikter kring när förskingring föreligger. Vid fordringsförskingring kan en redovisningsskyldig själv anse sig besitta betalningsförmåga och därför underlåta att avskilja medel i syfte att garantera redovisningens genomförande på utsatt tid.²⁵

I ett känt rättsfall, där den bokföringsskyldige gjorde sig skyldig till skatteförskingring, gav Helsingfors hovrätt 22.2.2011 sin dom 458. Företaget hade betalat ut en del av lönen i form av kilometerersättning för att undvika skatter. Helsingfors hovrätt dömde utöver företagets huvudägare och styrelsemedlemmar även företagets ekonomichef, som ansvarat för företagets ekonomiförvaltning, till fängelsestraff. Brottsrubriceringarna var bokföringsbrott, grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott. Fallet är intressant med tanke på avhandlingens ämne, eftersom hovrätten i sin motivering drar paralleller mellan ekonomichefens ansvarsposition och hurdan en extern bokförarens ansvarsposition vore.²⁶

Ett aktuellt fall av speciell karaktär behandlar en extern bokförarens grova förskingring av klientmedel. En bokförare dömdes 17.12.2014 av Ålands tingsrätt i dom 14/155776 till

²³ Ibid., s. 181, 220.

²⁴ Vento 2005, s. 25.

²⁵ Frände, 2005, s. 28.

²⁶ Se kap. 5.1.5.

ovillkorligt fängelse i ett år och nio månader för grov förskingring. Hon hade som bokförare förskingrat ansevärd summor av sina klienters tillgångar under flera års tid. Klienterna som var målsägare i fallet utgjorde både företag och föreningar. Motivet till förskingringen var på personligt plan bokförarens allvarliga penningsspelberoende. Bokföraren hade under sex års tid omsatt 13,5 miljoner euro i penningsspel på Internet²⁷. För denna avhandling är fallet intressant eftersom följderna av gärningen gav upphov till flera andra rättegångar där rätten skulle fastställa den skadeståndsrättsliga ansvarsfördelningen inom bokföringsbyrå samt penningsspelbolagets straffrättsliga ansvar.²⁸

2.1.3 Bulvanförhållande

En särskild typ av bokföringsbrott lyfts fram av Vento. I en situation då ett företag löper risk för konkurs kan den egentliga företagaren eller det egentliga styrande organet tillsätta en bulvan för återstoden av företagets livslängd. Vid dylika fall är bulvanens uppgift ofta att förstöra bokföringsmaterialet innan konkursen är ett faktum. Utgångspunkten är att det organ som förstört bokföringsmaterialet i första hand bär ansvaret för det bokföringsmaterial som förblir outrett. Enligt Vento är kutymen dock numera att både bulvanen och den tidigare företagaren åtalas samt oftast även döms. Uppsåtet är rätt ofta lätt att bevisa.²⁹

Bulvanverksamheten är dock ytterst problematisk vid utredning av eventuella bokföringsbrott.³⁰ Uppsåttligt förstörande av bokföringsmaterial hänger oftast ihop med något annat brott som i sig skapat själva behovet av att förstöra bokföringsmaterialet som bevismaterial. Enligt Ylönen kan dock en tidigare företagare sälja det konkursfärdiga företaget också enbart för att undgå företagets oöverkomliga skulder, utan att företagaren gjort sig skyldig till något brott.³¹ Det är oberoende svårt att påvisa andra brott, på grund av att bokföring saknas eller är undermålig. Därför vore det av betydelse att en hög bokföringsstandard erfordrades kontinuerligt.³²

²⁷ Henriksson 2013. Se även kap. 5.1.4.

²⁸ Se kap. 5.1.4.

²⁹ Vento 2015, s. 30.

³⁰ Lehtonen 2012, s. 28.

³¹ Ylönen 2008, s. 72-74.

³² Korsell 2003, s. 50.

Ifall bokföringsmaterial förstörs är risken för att bulvanen blir dömd för bokföringsbrott efter det beskrivna händelseförloppet ytterst hög, eftersom det förstörda bokföringsmaterialet efterfrågas senast i samband med företagets konkurs. Bulvanerna är ofta specialiserade på just dylika arrangemang och köper i regel upp flera konkursfärdiga företag, ofta utan annat syfte än att tjäna en slant på att åta sig det ansvar som annars skulle komma att falla på den tidigare företagaren. Dylik bulvanverksamhet är inte olagligt *per se*, men ofta är förfarandet förknippat med någon slags ekonomisk brottslighet. Bulvanerna kan enligt Ylönen i värsta fall använda förvärvade företag även för diverse andra brott eftersom planen ändå är att låta företaget gå i konkurs. Ju flera företag som en bulvan förvärvar, desto större är den potentiella vinsten. År 2007 innehade 66 bulvaner fortlöpande eller avslutade ansvarspositioner i totalt 1877 företag i Finland. Varje bulvan hade således kopplingar till i genomsnitt fler än 28 företag. De totala skatteskulderna för de 1877 företagen uppgick till 102 miljoner euro.³³

Enligt lagförarbete är det möjligt att bulvaner, som ytterligare tjänst åt den tidigare företagaren, uppger för myndigheterna att bokföringen varit i skick då företaget bytt ägare, fast bokföringen i själva verket varit oriktig eller bristfällig redan under den tidigare företagarens tid i företaget. I de grävsta fallen kan bokföringen rentav ha förstörts av den tidigare företagaren.³⁴ En bulvan kan också fungera som mellanhand för den som egentligen driver näringsverksamheten. I så fall fungerar bulvanen enligt den verkliga ägarens anvisningar och för dennes räkning, men i eget namn.³⁵ Trots att den verkliga ägaren skenbart inte har någon koppling till företaget kan också denne i dylika situationer bli dömd, eftersom den verkliga bestämmanderätten i företaget innehas av denne.³⁶

Det gäller dock att komma ihåg att straffrättsligt ansvar för bokföringsbrott inte fördelas enligt något mönster. En persons dom utesluter inte att en eller flera andra också kan dömas. Om en bokföringsskyldig har anlitat en bokföringsbyrå kan ansvaret dessutom påföras flera personer inom byrån. Trots att bokföringsbyråns representanter döms kan fortfarande även personer verksamma inom det bokföringsskyldiga företaget dömas, t.ex. företagets verkställande direktör eller ekonomichef (eller båda). Straffrättsligt ansvar behöver inte nödvändigtvis

³³ Ylönen 2008, s. 72-74.

³⁴ RP 53/2002 rd, s. 18. Se även Mäkelä 2001, s. 150-151.

³⁵ Kuortti 1997, s. 165.

³⁶ Lehtonen 2012, s. 29.

innebära gärningsmannans ansvar, utan egentlig medverkan kan också bli aktuellt i form av anstiftan eller medhjälp. Således kan t.ex. även en bulvan bli dömd för medhjälp medan den tidigare företagaren anses ha uppfyllt gärningsmannans ansvar.

2.1.4 Incitament till civilprocess

Det kan finnas flera bidragande orsaker till varför straffrättslig följd för bokföringsbrott inte nödvändigtvis alltid åberopas av en motpart som lidit skada. En orsak för en som lidit skada att inte åberopa straffrättslig följd för motparten är att på så sätt undvika risken för högre rättegångskostnader, i synnerhet ifall den skadelidande parten inte anser att den själv kan gagnas av att en straffrättslig process mot skadevällaren inleds.

En annan orsak som kan bidra till att hålla en process civilrättslig, trots att bokföringsbrott i själva verket begåtts, har skadeståndsrättsligt samband. En bokföringsbyrå kan nämligen bli ersättningsskyldig gentemot den bokföringsskyldige ifall bokföraren varit vårdslös³⁷. Högsta domstolens prejudikat HD 1992:166 angår ett fall av det slaget. Målet kan vara civilrättsligt eller straffrättsligt men försäkringsbolag betalar i regel inte ersättning för ekonomiska skador som är orsakade genom ett brottsligt förfarande. T.ex. försäkringsbolaget If:s ansvarsförsäkring för ekonomiskt ansvar ersätter inte ekonomiska ansvarsskador som orsakats uppsåtligt. Själva handlingen behöver inte nödvändigtvis vara uppsåtlig, utan även grovt vållande kan räcka till för att ersättning kan komma att nekas eller jämkas.³⁸ Försäkringsbolaget OP Försäkrings villkor för ansvarsförsäkring för ekonomiskt ansvar lyder lika. OP Försäkring specificerar dessutom att en skada kan anses vara orsakad uppsåtligt eller genom grovt vållande bl.a. då gärningen, förfaringssättet eller försummelsen som orsakat skadan, med hänseende till omständigheterna har inbegripit en påtaglig risk för att skadan inträffar. Förutom detta hänvisar OP Försäkring, med avseende på uppsåt och grovt vållande, även till sina allmänna avtalsvillkor.³⁹

Till skillnad från If och OP Försäkring nämner försäkringsbolaget LokalTapiolas villkor för förmögenhetsansvarsförsäkring ingenting angående uppsåt eller grovt vållande.⁴⁰ Däremot tas nämnda begränsningar upp i LokalTapiolas allmänna avtalsvillkor för företagskunder. I de

³⁷ Teperi 2007, s. 47.

³⁸ Taloudellinen vastuuvakuutus – vakuutusta koskevat tiedot sisältävä asiakirja 2018, s. 1.

³⁹ Varallisuusvastuuvakuutus 2014, s. 1.

⁴⁰ Förmögenhetsansvarsförsäkring VA30 2014, s. 1-2.

allmänna villkoren specificeras därtill att karaktären av uppsåt eller grovt vållande, samt omständigheterna i övrigt, beaktas. Beroende på skadans karaktär kan ersättningsbeloppet komma att jämkas eller ersättning helt nekas. Vid bedömning av jämkning eller nekande av ersättningsbeloppet fästes avseende vid vilken inverkan den försäkrade personens handlande haft på skadans tillkomst. I och med att det är frågan om en ansvarsförsäkring ersätter LokalTapiola en fysisk person även i den händelse att ersättningsbeloppet i övrigt jämkas eller nekas, t.ex. p.g.a. ovanstående villkor. Då ersätts dock endast den del av det totala skadeståndsbeloppet som den skadelidande inte genom utmätning eller konkursförfarande själv har lyckats driva in.⁴¹

Den tekniska utformningen av villkoren skiljer sig från bolag till bolag. I praktiken lyder de flesta finska försäkringsbolags villkor för förmögenhetsansvarsförsäkring, eller ansvarsförsäkring för ekonomiskt ansvar, så gott som lika. Följaktligen ligger det både i den skadelidandes och skadevållarens intresse att ingen straffrättslig process mot skadevållaren inleds, utan att ärendet endast behandlas som civilprocess ifall skadevållaren har en ansvarsförsäkring för ekonomiskt ansvar. Den skadelidande kan räkna med att med större sannolikhet få sin skada ersatt från skadevållarens försäkring än om skadevållaren blir ersättningsskyldig utan att försäkringen gäller.

Således kan man dra slutsatsen att det på motsatt sätt ligger i försäkringsbolags intresse att utreda i möjligast många fall om de skador som ersätts av förmögenhetsansvarsförsäkringen, eller ansvarsförsäkringen för ekonomiskt ansvar, i själva verket har ett samband med uppsåtligt bokföringsbrott eller grovt vållande. På grund av intressekonflikten händer det eventuellt att försäkringsbolag ersätter ekonomiska ansvarsskador som inte enligt försäkringsvillkoren är ersättningsgilla, eftersom både den skadelidande och skadevållaren haft incitament att hålla ärendet civilrättsligt.

Det är dock viktigt att notera att försäkringsbolagen enligt villkoren själva har möjlighet att bedöma ifall klientens handlingar eventuellt utgjort uppsåtligt bokföringsbrott eller grovt vållande. Därmed kan försäkringsbolag neka till att bevilja skadestånd till en klient som enligt försäkringsbolagets egen bedömning förfarit brottsligt. Följaktligen kan ett försäkringsbolag motverka att bli ohemult ersättningsskyldigt då en skadelidande med tanke på skadevållarens

⁴¹ Yritysten yleiset sopimusehdot 2015, s. 6.

försäkrings giltighet låter bli att anmäla ett brott. Försäkringsbolagets klient eller den skadelidande kan förstås alltid opponera sig mot försäkringsbolagets beslut, t.ex. genom att föra saken till rätten. I en rättsprocess blir det dock med säkerhet aktuellt att väga huruvida fallet har straffrättslig koppling.⁴²

2.2 *Statistisk selektion*

2.2.1 *Omfattande bortgallring*

Den officiella statistiken underskattar systematiskt antalet anmälda och lagförda bokföringsbrott, enligt Korsell. Han låter förstå att det är långt ifrån alla bokföringsbrott som registreras eftersom många bokföringsbrott förblir oregistrerade på grund av statistisk selektion. Den statistiska selektionens utformning kan variera beroende på de rutiner under vilka brott registreras.⁴³ Det systematiska underskattandet av vissa ekonomibrott har ett samband bl.a. med att målsägare kan tycka att en brottsanmälan inte kan leda till någon konkret nytta, varvid det ekonomiska brottet följaktligen blir utanför straffrättsliga åtgärder. För att alls kunna utföra ett ekonomibrott fordras i allmänhet en viss position av gärningsmannen samt en utbildning som fört till ifrågavarande position. Därför är även den samhälleliga positionen för sådana som gör sig skyldiga till ekonomibrott högre än andra brottslingars genomsnittliga samhällsställning. Den högre samhällsställningen i sig skyddar delvis ekonomibrottslingar från brottsmisstankar. Ifall en person i ledande ställning har gjort sig skyldig till t.ex. förskingring eller givande av lån på osaklig grund, kan företaget välja att inte göra en brottsanmälan om gärningen för att bevara sitt anseende, även om en brottsanmälan kunde vara till samhällelig nytta.⁴⁴

Sveriges Högsta domstol har i NJA 1999, s. 637 konstaterat att det föreligger ett brott för varje räkenskapsår för vilket rekvisiten för bokföringsbrott är uppfyllda. Då man beaktar NJA 1999, s. 637 förefaller det klart att en stor del av bokföringsbrotten i praktiken förblir oupptäckta också på grund av tidsaspekten. Gärningen som leder till att ett bokföringsbrott till slut lagförs kan ha pågått i flera räkenskapsår. I HD 2004:33 och HD 2015:88 finner man dock ett annat synsätt på fleråriga bokföringsbrott. Enligt de finska rättsfallen ska ett bokföringsbrott

⁴² Förmögenhetsansvarsförsäkring VA30 2014, s. 1-2; Varallisuusvakuutus 2014, s. 1; Taloudellinen vastuuvakuutus – vakuutusta koskevat tiedot sisältävä asiakirja 2018, s. 1.

⁴³ Korsell 2003, s. 2.

⁴⁴ Talvela 1998, s. 138.

som pågått under flera räkenskapsperioder nämligen ses som ett och samma brott. Enligt NJA 1999, s. 637 har däremot *sensu stricto* varje räkenskapsår då rekvisiten för bokföringsbrott uppfyllts av ett företag egentligen givit upphov till ett bokföringsbrott för sig. Dyliga brott registreras dock, både enligt svensk och finsk rättspraxis, antalsmässigt till inte mer än ett, trots att den juridiska synpunkten mellan jurisdiktionerna inte är enhetlig.

Selektion är ett vidsträckt begrepp som i teorin innebär att lagstiftaren på förhand bestämmer vilka gärningar som i samhället ska räknas vara brottsliga och hur själva brottet konstruerats. Därefter bestämmer strategier för brottsbekämpning vilka gärningar som ska prioriteras. Vidare fortsätter selektionen genom de kontrollsystem som inrättats för att upptäcka och utreda brotten.⁴⁵ Tapani och Tolvanen framhåller att selektionen är ett nödvändigt ont som beror på samhällets begränsade kontrollresurser.⁴⁶

2.2.2 Divergerande mål och utfall

En av Korsells slutsatser är att det finns en divergens mellan de politiska strategiernas mål och det faktiska utfallet. Han hävdar att bekämpningen av ekonomisk brottslighet fortsatt i samma gamla spår, trots att det valda spåret varken ursprungligen eller för den delen heller senare varit en önskvärd utveckling.⁴⁷ Även i finsk rättsvetenskaplig litteratur finner man belegg för att kontrollfunktioner utspridits till olika myndigheter och att den spridda kontrollen leder till att kontrollen som helhet inte fungerar såsom lagstiftaren tänkt.⁴⁸ Å andra sidan har statsmakten gjort stora åtgärder för att ta itu med problemen.⁴⁹ Den ökade kriminalpolitiska uppmärksamhet som riktat sig mot ekonomibrott har i hög grad även påverkat kriminalpolitiken. Ekonomibrott har blivit en viktig del av den i utveckling varande straffrätten.⁵⁰

Enligt statistiskt underlag är det endast i 17 procent av domarna utrett att bokföringsbrottet skett i illojalt syfte. Den vanligaste orsaken har då varit att undanhålla inkomster från beskattning. I de flesta av de domar som Korsell undersökt är straffvärdet lågt och endast 22 procent

⁴⁵ Korsell 2003, s. 8.

⁴⁶ Tapani – Tolvanen 2013, s. 41.

⁴⁷ Korsell 2003, s. 168.

⁴⁸ Talvela 1998, s. 137.

⁴⁹ Sisäasiainministeriön työryhmän loppuraportti: Talousrikostoimintaan vaikuttavan lainsäädännön kehittäminen 2004, s. 3.

⁵⁰ Lahti 2007, s. 6.

av bokföringsbrotten – ibland i kombination med andra brott – ledde till fängelsestraff. Statistiken stöder hans resonemang kring att resultatet av selektionen är att tusentals småföretagare dömts för bokföringsbrott, fast de inte strävat efter egen vinning genom brottet. Han påpekar att den faktiska mängden bokföringsbrott med illojalt syfte sannolikt är mycket högre om man även beaktar alla bokföringsbrott som förblir outredda.⁵¹ Likaså tyder den statistik han hänvisar till klart på att det faktiska utfallet av de svenska kriminalpolitiska strategierna förefaller oönskat eller rentav misslyckat.

Realistiskt sett är det sannolikt omöjligt att helt få slut på bokföringsbrott som sker i illojalt syfte.⁵² Man kan säga att det finns ett ständigt behov för bokföringsbrott eftersom illojala bokföringsbrott ofta görs för att täcka andra brott.⁵³ I takt med att nya lagar stiftas skapas allt mer avancerade sätt för att kringgå lagarna. För att minska på dylika brott, även på ett globalt plan, borde samhällets kontrollfunktioner ytterligare förbättras och lagföringen effektiveras. Dessutom borde större fokus läggas på att öka etisk medvetenhet i samhället. Förekomsten av illojala bokföringsbrott är konjunktorkänsligt. I lågkonjunkturer har flera företag större incitament för att uppvisa ett bättre ekonomiskt resultat än vad som verkligen uppnåtts. Då ökar samtidigt frestelsen att begå bokföringsbrott och bedrägeri. Då nya bokföringsbrott uppdragas skapas i sin tur ett behov för ökade myndighetsåtgärder för att bekämpa bokföringsbrott. Därmed införs sannolikt strängare lagstiftning som åter ger upphov till nya kreativa sätt för att kringgå den. Utvecklingen bildar en cirkel av progression som innefattar både lagstiftning kring bokföringsbrott och själva gärningsmetoderna.⁵⁴ Den synliga långvariga utvecklingstrenden i Finland har varit att kontrollfunktionerna ideligen utökas.⁵⁵ Utvecklingstrenden för bokföringsbrott sker delvis i det fördolda eftersom största delen av bokföringsbrott aldrig blir upptäckta eller utredda.⁵⁶

2.2.3 Selektionens slumpartade bakgrund

Även om selektionen vore oönskad behöver den inte vara omedveten. Enligt Korsell motsvarar inte de personer som slutligen döms för bokföringsbrott lagstiftarens önskemål. Resultatet

⁵¹ Korsell 2003, s. 173-174.

⁵² Jones 2011, s. 505.

⁵³ Vento 2005, s. 25.

⁵⁴ Jones 2011, s. 505.

⁵⁵ Alvesalo 1998, s. 6-7.

⁵⁶ Träskman 1987, s. 122-126. Se även Friedrichs 1996, s. 271.

av selektionen blir enligt honom att resurser riktas annorlunda än vad syftet med de kriminalpolitiska prioriteringarna varit. En tolkning är att den nuvarande selektionen av bokföringsbrott snarare är en effekt av omedvetenhet och oförutsedda konsekvenser av strategier och lagstiftning, i kombination med bristfälliga kontrollsysteem och incitamentsstrukturer inom organisationerna, än ett uttryck för samhällets konflikter och maktstrukturer.⁵⁷ Man bör också notera Schlegel och Weisburds påstående att det är just inom forskningen kring ekonomisk brottslighet som det råder mest ovetskap om kontrollfunktioner och brottsbekämpning⁵⁸. Tidigare har även Shapiro tagit upp samma problematik. Hon liknar selektionen med en tratt.⁵⁹ Davis lyfte redan på 1970-talet fram att det är viktigt att undersöka själva selektionen inom de områden av brottslighet där selektion förekommer mera frekvent än i genomsnitt⁶⁰.

2.2.4 Önskad eller inte?

Ifall man delar Korsells ståndpunkt om att nuvarande selektion av ekonomisk brottslighet är oönskad, kunde man påstå att Davis upplysning⁶¹ inte hörsammats. En mera sannolik orsak för oönskad selektion vore dock att forskning i ämnet negligerats av lagstiftaren. Enligt Korsells logik borde man skönja resultatet av forskning i dagens lagstiftning kring bokföringsbrott. Å andra sidan finns det goda belegg som stöder nuvarande lagstiftning, som bl.a. Vento lyfter fram⁶². Sveriges Högsta domstol åskådliggör också i NJA 1987, s. 130 att gällande selektion kan motiveras. Därmed är det motiverat att snarare ställa frågan ifall Korsells ståndpunkt alls motsvarar samhällets strävan beträffande bekämpning av bokföringsbrott. Det finns olika synpunkter om frågan.

Det är kanske förvånande att forskningsområdet är förhållandevis outforskat med tanke på hur mycket selektionen inom kontroll- och rättskedjan påverkar den brottslighet som vanligen synliggörs, inte minst inom ekonomisk brottslighet såsom bokföringsbrott. Det kan bero på just selektion i sig, som Davis befarade⁶³. En annan möjlighet är dock att Korsells synpunkter

⁵⁷ Korsell 2003, s. 223-224.

⁵⁸ Schlegel – Weisburd 1992, s. 14.

⁵⁹ Shapiro 1985, s. 180.

⁶⁰ Davis 1971, s. 233.

⁶¹ Ibid.

⁶² Vento 2015, s. 31.

⁶³ Davis 1971, s. 233.

helt enkelt inte motsvarar den politiska viljan. Forskningsresultatet behöver inte nödvändigtvis stämma överens med hur resurserna för kontrollfunktioner kriminalpolitiskt väljs att riktas i samhället.

2.3 Bekämpning av bokföringsbrott

2.3.1 Kontroll

Enligt Fredman är bokföringsbrott som brottstyp så till vida speciell att straffansvaret blir aktuellt endast i de situationer då ett företag gör konkurs. Ifall ett företags svårigheter däremot upphör kommer eventuella bokföringsbrott inom företaget inte heller att någonsin avslöjas.⁶⁴ I resonemanget nedan visas dock belägg för att Fredmans påstående är aningen överdrivet. De kontrollfunktioner som har möjlighet att upptäcka ekonomisk brottslighet är företagens egna kontrollsystem och revisorer, konkursförvaltarna samt skattemyndigheten. Företagens egna kontrollsystem och revisorer granskar inte bokslut med i första hand kriminell aktivitet i åtanke, även om revisorerna granskar att bokslut ger en tillräcklig bild av företagets verksamhet och ekonomiska ställning. Skattemyndigheten är däremot uttryckligen ute efter kriminell skatteplanering men det är totalt sett relativt få företag som granskas av skattemyndigheten. Vid varje konkurs förordnas konkursförvaltare. De flesta företag råkar dock aldrig ut för en skattegranskning och lyckligtvis heller inte i konkurs.⁶⁵ Därmed finns flera kontrollfunktioner men insynen i de flesta företag är begränsad. Det kan leda till attraktiva utsikter att begå ekonomiska brott då risken för att bli fälld, eller ens misstänkt, för brotten är förhållandevis låg. Ekonomisk brottslighet fordrar vanligen bokföringsbrott vid sin sida för att hållas dolt.

En orsak som bidrar till att öka mängden bokföringsbrott är just begränsad insyn. Generellt blir bokföringsbrott attraktivare på grund av gynnsamma tillfällen betingade av yttre förhållanden. De yttre förhållandena utgörs av bl.a. lagstiftningen och bristen på kontroll. Inte bara bristfällig yttre kontroll, utan även ett företags undermåliga inre kontroll ökar sannolikheten för att bokföringsbrott begås.⁶⁶ Myndigheternas kontrollfunktioner är närmast laglighetskontroll på allmän nivå. Enskilda gärningars samband, eller den helhet som flera gärningar bildar,

⁶⁴ Fredman 2018, s. 36-37.

⁶⁵ Korsell 2003, s. 168-169.

⁶⁶ Jones 2011, s. 506.

förblir då oupptäckta. Alternativt kan resurserna vara otillräckliga för att utreda en påträffad lagöverträdelse. Skattegranskningar görs sällan om inte någon särskild orsak för att utföra skattegranskning föreligger. Myndigheternas resurser är kvantitativt och delvis även kvalitativt bristfälliga. Därför tillägnar tjänstemän inte speciell uppmärksamhet vid att upptäcka brott vid sidan om den primära egna kontrollfunktionen.⁶⁷ Visserligen har de finska myndigheterna åtminstone delvis effektiviserat sin verksamhet.⁶⁸ Då man beaktar att företag i både Finland och Sverige alltså har begränsad extern insyn, samt det faktum att just begränsad insyn är en faktor som ökar incitamenten för att begå bokföringsbrott, kan man dra slutsatsen att det kontinuerligt torde ske ett flertal bokföringsbrott som aldrig utreds eller kommer fram i offentligheten. Enligt tidigare rättsvetenskaplig diskussion är det emellertid ingen ny företeelse⁶⁹.

2.3.2 Successiva misstankenivåer

Förordnandet av konkursförvaltare (eller boförvaltare) vid varje konkurs har stor betydelse för mängden misstankar om ekonomisk brottslighet som registreras eftersom konkursförvaltarna är skyldiga att anmäla brott med en lägre misstankenivå än vad som gäller för åklagare att inleda förundersökning. Konkursförvaltare är inte i första hand ute efter kriminell verksamhet men enligt finska konkurslagens (120/2004) 14 kap. 5 § 4 mom. (751/2017) ska konkursförvaltaren vid behov göra en anmälan om brottsmisstanke till polisen om det finns skäl att misstänka bl.a. bokföringsbrott som kan ha en betydelse som är större än ringa. Enligt svenska konkurslagens (672/1987) 7 kap. 16 § (841/2014) ska konkursförvaltaren omedelbart underrätta åklagaren om konkursgäldenären kan misstänkas för ekonomisk brottslighet. För konkursförvaltare både i Finland och Sverige gäller således misstankenivån brott kan misstänkas. Man kan dock ifrågasätta den genomsnittliga kvaliteten på de anmälda brotten. På grund av att konkursförvaltarens anmälningar om misstänkta bokföringsbrott gäller uttryckligen företag som gjort konkurs är sannolikheten liten för att de allvarigaste bokföringsbrotten alls ska bli anmälda. Ändå är det just i samband med konkurs som bokföringsbrott mest avslöjas⁷⁰.

⁶⁷ Talvela 1998, s. 137-138.

⁶⁸ Sahavirta 2007b, s. 177.

⁶⁹ Träskman 1987, s. 122-126. Se även Friedrichs 1996, s. 271.

⁷⁰ Fredman 2018, s. 36-37.

Konkursförvaltare anmäler till åklagare i regel sådana misstankar om ekonomisk brottslighet som underskrider åklagarnas misstankenivå. Konkursförvaltarnas och åklagarnas misstankenivåer är avsiktligt oförenliga. Åklagare är tvungna att utföra en selektion bland de anmälda fallen, baserat på en uppskattning av ifall åklagares misstankenivå överhuvudtaget kan uppnås i fallen. Först efter att åklagaren i viss utsträckning utrett de misstänkta brotten, kan åklagaren avgöra om åtal ska väckas. Om ärendet framskrider påträffas ytterligare en skillnad i misstankenivå. För att en domstol ska döma någon för brott krävs förstås åter att en högre nivå av misstanke uppfylls än vad åklagaren behöver.⁷¹

2.4 Följd av gällande lagstiftning

2.4.1 Fokus på små företag

Ur rättsfilosofisk synvinkel lyfter Korsell fram ett särskilt intressant problem som ifrågasätter lagstiftningens objektivitet.

”Lagstiftningsmässigt förutsätter bokföringsbrott att bristerna i räkenskaperna ska vara sådana att rörelsen inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. Det innebär att brister i bokföring bedöms i proportion till företagets omsättning och tillgångar. Ju högre inkomster ett företag har, desto större måste de oredovisade beloppen eller bristerna vara för att rörelsen i huvudsak inte kan bedömas. Brottsets konstruktion medför därför att det i praktiken ofta riktar sig mot ytterst små företag.”⁷²

Resonemanget innebär att sådana brister i bokföringen som utgör bokföringsbrott hos mindre företag kan räknas som proportionellt obetydliga hos större företag, trots att det beloppsmässiga värdet på bristerna vore samma. I praktiken kan alltså större företag undgå konsekvenser efter beloppsmässigt exakt samma bristfällighet i bokföringen som ett mindre företags representant blir dömd för. Ett belopp som i bokföringen hos ett litet företag utgör en proportionellt väsentlig avvikelse, då man beaktar omsättningen, utgör i ett stort företags omsättning en helt betydelselös avvikelse som inte noteras.

Då man ser på situationen i förhållande till vilken potentiell skada den bristfälliga bokföringen kan medföra är det dock uppenbart att det ovannämnda förhållandet är motiverat. Det är naturligt att lagstiftaren anser en bristfällighet i ett litet företags bokföring äventyra bedömningen i högre grad än beloppsmässigt samma brist i ett större företags bokföring. Bl.a.

⁷¹ Korsell 2003, s. 52-53.

⁷² Ibid., s. 220. Jfr Vento 2015, s. 31.

enligt NJA 1987, s. 130 är själva grundtanken med att företag måste uppgöra bokslut att externa intressenter, såsom skattemyndigheten, utgående från bokslutet ska kunna få en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller av den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning.⁷³ Den bokföringsskyldiges gäldenärer har dock inte räknats som målsägande i samband med bokföringsbrott, trots att de utgör sådana externa intressenter som har ett intresse av den bokföringsskyldiges bokslut.⁷⁴ I HD 1999:2 har högsta domstolen fastställt denna ståndpunkt. Enligt högsta domstolens motivering orsakar ett bokföringsbrott inte *per se* omedelbar skada åt någon. Indirekt skada kan dock orsakas som följd av ett bokföringsbrott eftersom utredning av en skada, som är orsakad av något annat brott, kan förhindras eller försvåras. På grund av andra brott, såsom gäldenärsbrott, kan den bokföringsskyldiges gäldenärer räknas som målsägande i en rättsprocess ändå, trots att de inte är målsägande just på grund av bokföringsbrottet.

I Ekonomiadministrationsförbundets facktidskrift *Tilisanomat* poängterar Vento att den faktiska verkan på bilden av ett företags ekonomiska situation, av beloppsmässigt samma oriktighet i bokföringen, är mindre för ett stort företag än för ett litet. Ju större företag det är frågan om, desto mindre påverkar oriktig bokföring det informationsvärde som bokföringen ger beträffande ett företags ekonomiska ställning. Vento låter förstå att den proportionella påverkan av oriktig bokföring är motiverad som bedömningsgrund för när straffrekvisitet för bokföringsbrott i praktiken uppfylls.⁷⁵

I den vetenskapliga diskussionen finns det följaktligen olika synpunkter kring huruvida den nuvarande selektionen av bokföringsbrott är önskad eller oönskad. Vento resonerar anorlunda än Korsell men Ventos resonemang är i högre grad förenligt med NJA 1987, s. 130. Trots att de två skribenterna är verksamma i olika länder (Finland respektive Sverige), kan deras ställningstaganden berättigat jämföras med varandra eftersom den finska och svenska lagstiftningen om bokföringsbrott är snarlika.

⁷³ I svensk rättspraxis används bl.a. i NJA 1987, s. 130 satsen ”bilda sig en huvudsaklig uppfattning om rörelsens ekonomiska situation”. Lagspråket varierar och utvecklas med tiden, vilket exemplifieras av att Sveriges Högsta domstol i NJA II 1942, s. 505 i ett liknande användningsändamål använde formuleringen ”kunna i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen”.

⁷⁴ Tapani 2018, s. 689.

⁷⁵ Vento 2015, s. 31.

3 OM STRAFFREKVISIT

3.1 Kvalifikationsgrunder

3.1.1 Straffrekvisit

Om bokföringsbrott stadgas i strafflagens 30 kap. (769/1990) 9 § (61/2003) enligt följande:

”Om en bokföringsskyldig, en företrädare för denne, den som utövar faktisk beslutanderätt inom en bokföringsskyldig juridisk person eller den åt vilken bokföringen har uppdragits

- 1) underlåter att bokföra affärshändelserna eller att upprätta bokslut på ett sätt som strider mot skyldigheterna enligt bokföringslagstiftningen,
- 2) tar in oriktiga eller vilseledande uppgifter i bokföringen, eller
- 3) förstör, döljer eller skadar bokföringsmaterial,

och på detta sätt gör det svårare att få en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller av den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning, skall gärningsmannen för bokföringsbrott dömas till böter eller fängelse i högst två år.”

För externa intressenter är det viktigt att ett företags bokföring ger en rättvisande bild av ett företags ekonomiska resultat och ställning. Med tanke på utredning av brott har rättvisande bokföring stor betydelse, eftersom det ofta är omöjligt att utan bokföring utreda brott som har med näringsverksamhet att göra. Bokföring har som sådan därför en betydande kriminalpolitisk betydelse, vilket medfört att stadganden om bokföringsbrott upptagits i strafflagen istället för bokföringslagen.⁷⁶ Bokföringsbrott har inom rättsvetenskapen betraktats som specialbrott. Det betyder att endast en som uppfyller kraven i gärningsrekvisitetet kan dömas för brottet. Övriga kan endast dömas för medverkan, i form av anstiftan eller medhjälp. För bokföringsbrott finns inget krav på att en medverkande strävar efter nytta eller efter att orsaka skada, emedan stadgande om bokföringsbrottet finns till för att skydda bokföringens tillförlitlighet i största allmänhet. Lappi-Seppälä et al. lyfter fram att bedömningen av bokföringsbrott kräver prövning *in casu*.⁷⁷

Det är motiverat att jämföra stadgandena om bokföringsbrott enligt vanligt rekvisit med stadgandena om grovt bokföringsbrott. Om grovt bokföringsbrott stadgas i strafflagens 30 kap. 9 a § (61/2003):

⁷⁶ RP 66/1988 rd, s. 89-90.

⁷⁷ Lappi-Seppälä et al. 2009, s. 842-845. Se även RP 66/1988 rd, s. 91.

”Om ett bokföringsbrott begås så att

1) bokföringen av affärshändelserna eller upprättandet av bokslut helt eller till väsentliga delar försummas,

2) antalet oriktiga eller vilseledande uppgifter är mycket stort, uppgifterna gäller stora summor eller baserar sig på verifikat med oriktigt innehåll, eller

3) hela bokföringen eller väsentliga delar av den förstörs eller döljs eller väsentliga delar av bokföringen skadas,

och bokföringsbrottet även bedömt som en helhet är grovt, skall gärningsmannen för grovt bokföringsbrott dömas till fängelse i minst fyra månader och högst fyra år.”

Straffrekvisiten är i stort sett samma som för bokföringsbrott enligt vanligt rekvisit. Varje enskilt moment förutsätter dock att gärningen är allvarligare än vad 9 § om bokföringsbrott förutsätter. Därtill fordrar 9 a § gällande grovt bokföringsbrott att bokföringsbrottet även bedömt som en helhet är grovt. Beträffande väsentlighetsgrad är det enligt Vento otvivelaktigt att det krävs avsevärt brott mot bokföringslagen för att straffrekvisitet för grovt bokföringsbrott ska uppfyllas. Ifall en bokföringsskyldig till väsentliga delar försummar att upprätta bokslut för en hel bokslutsperiod uppfylls tillräcklig väsentlighetsgrad säkerligen. Men t.o.m. ett enda verifikat som är oriktigt eller saknas, vars ekonomiska relevans för den bokföringsskyldige är väsentligt betydelsefull, kan räcka till för att åtalet och domen ska gälla grovt bokföringsbrott istället för bokföringsbrott enligt det vanliga rekvisitet. Å andra sidan, då man beaktar svårigheten med att fastställa procentuella omdömeskriterier, måste varje enskilt fall övervägas och bedömas separat med hänseende till fallets helhet. Vento framför att i jämförelse med bokföringsbrott i enlighet med det vanliga straffrekvisitet, uppfylls rekvisitet för grovt bokföringsbrott oberoende endast om gärningen i väsentligen högre grad gör det svårare att få en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller av den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning.⁷⁸

Enligt Koponen och Sahavirta var syftet med att stifta strafflagens 30 kap. 9 a § om grovt bokföringsbrott att för rättspraxis möjliggöra ett strängare förhållningssätt mot bokföringsbrott.⁷⁹ Utgångspunkten är att grovt bokföringsbrott alltid ger ett fängelsestraff – minst fyra månader och högst fyra år. Även ett villkorligt fängelsestraff leder till att en märkning förs in i brottsregistret, vilket i många fall kan försvåra fortsatt verksamhet och minska ens framtida chanser i arbetslivet eller näringsverksamhet. Därför lyfter Vento upp försiktighetsprincipen

⁷⁸ Vento 2015, s. 31.

⁷⁹ Koponen – Sahavirta 2007, s. 85.

som ett centralt rättesnöre för bokföringsbyråer och anställda vid bokföringsbyråer, för att på så vis undvika straffrättslig följd.⁸⁰

För att uppfylla straffrekvisitetet för grovt bokföringsbrott behöver den brottsliga handlingen alltså inte nödvändigtvis ha skett under en längre tid eller flera gånger. Redan enstaka felaktigheter som tas upp i bokföringen kan orsaka grova fel i bokföringen eller bokslutet.⁸¹ Högsta domstolen har i dom HD 2008:32 (omsröstn.) tagit ställning till frågan. I fallet hade A bokfört en obefogad kostnad på 120 000 euro. Enligt majoriteten i högsta domstolen överträffade ett verifikat på 120 000 euro gränsen för vad som enligt straffrekvisitetet kan räknas vara stor summa. Dessutom uppfyllde gärningen även en annan formulering i straffrekvisitetet i och med att gärningen baserade sig på ett verifikat med oriktigt innehåll. I bedömningen jämförde högsta domstolen bokföringsbrottets kvalifikationsgrunder med de kvalifikationsgrunder som gäller jämförbara brott, alltså skatte- och gäldenärsbrott samt förskingring. Därtill konstaterade högsta domstolen att felaktiga eller vilseledande uppgifter inte behöver basera sig på två eller flera felaktiga verifikat, utan att ett enda verifikat kan räcka till för att gärningsrekvisitetet ska uppfyllas.

Strafflagens 30 kap. 10 § (61/2003) stadgar om det lindrigaste bokföringsbrottet – bokföringsbrott av oaktsamhet. Bokföringsbrott av oaktsamhet hör inte till avhandlingens primära fokusområde. En intressant synpunkt är dock att till skillnad från straffrekvisitet för vanligt bokföringsbrott i 9 § innehåller 10 § formuleringen *väsentligt svårare* som har att göra med huvudsakskriteriet. Dessutom räcker grov *culpa* eller vållande till för att uppfylla straffrekvisitetet för bokföringsbrott av oaktsamhet. Straffrekvisiten för bokföringsbrott av oaktsamhet förutsätter med andra ord inte uppsåt.

För bedömningen av vilket straffvärde ett bokföringsbrott uppfyller har den externa aspekten avgörande betydelse. Gränsdragningen påverkas i högsta grad av hur en utomstående parts utsikter att få en riktig och tillräcklig bild av det ekonomiska resultatet av den bokföringskyldiges verksamhet eller ekonomiska ställning påverkas av gärningen. Som exempel på en sådan extern part nämner Vento kreditinstitut som överväger att bevilja den bokföringskyldige kredit⁸².

⁸⁰ Vento 2015, s. 31.

⁸¹ RP 53/2002 rd, s. 33; Koponen – Sahavirta 2007, s. 84.

⁸² Vento 2015, s. 31.

3.1.2 Huvudsakskriteriet

Det är viktigt att notera att straffrättsligt ansvar för bokföringsbrott alltid fordrar att både subjektivt och objektivt rekvisit uppfylls.⁸³ Det objektiva rekvisitet kan uppfyllas även utan någon konkret skada.⁸⁴ Huvudsakskriteriet, som även kallas effektrekvisitet, hör till det objektiva rekvisitet. Finska strafflagens 30 kap. 9 § fordrar att gärningen *gör det svårare att få en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller av den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning*. Svenska brottsbalkens (700/1962) 11 kap. 5 § (242/2005) kräver av gärningen att *rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen*.

Termen *i huvudsak* definieras av Bonniers svenska ordbok som *i det väsentliga, i stort sett, framför allt samt företrädesvis*.⁸⁵ I rättsvetenskaplig bedömning av huvudsakskriteriet finns det två steg – det kvalitativa och det kvantitativa. Med kvalitativt omdöme menas den bedömning av en avvikelse som måste göras för att bedöma om den är väsentlig. Den kvantitativa delen av huvudsakskriteriet innebär en bedömning av hur stora de väsentliga avvikelserna i ett enskilt fall borde vara för att huvudsakskriteriet skulle vara uppfyllt. Tillräckligt väsentlig avvikelse fastställer objektivt att bokföringsbrott föreligger. En metod för att utreda om huvudsakskriteriet är uppfyllt har namngivits *den elofssonska metoden* efter författaren Sigurd Elofsson. I bedömningen av huvudsakskriteriet enligt den elofssonska metoden görs alltså först en kvalitativ bedömning. Genom den kvalitativa bedömningen klarläggs om avvikelserna bedöms vara väsentliga. Ifall man genom den kvalitativa bedömningen kommer fram till att väsentlighetskravet uppfylls, fortsätter man med den kvantitativa mätningen. Författarna menar att den väsentliga avvikelserna enligt den kvantitativa mätningen måste överstiga 30 procent för att avvikelserna objektivt ska anses utgöra ett bokföringsbrott. Författarna framhåller att 30 procent är ett mycket försiktigt mått och att till och med en mycket högre procentuell avvikelse kan motiveras objektivt definiera ett bokföringsbrott. Även om man följer den elofssonska metoden gäller det att i bedömningen av om bokföringsbrott föreligger beakta även de subjektiva rekvisit som hänför sig till varje enskilt fall, såsom oaktsamhet.⁸⁶

⁸³ Tapani 2018, s. 705.

⁸⁴ Koponen – Sahavirta 2007, s. 77.

⁸⁵ Malmström – Györki – Sjögren 2002, s. 233.

⁸⁶ Andersson – Dahlqvist – Elofsson 2011, s. 107-111.

3.1.3 Väsentlighetskravet

Till det objektiva straffrekvisitet hör också väsentlighetskravet. Precis som huvudsakskriteriet måste man undersöka väsentlighetskravet beaktande strafflagens 30 kap. 9 §. Lagrummet fordrar att gärningen gör det *svårare* att få en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller av den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning. I strafflagens 30 kap. 10 § är ordalydelsen däremot *väsentligt svårare*, vilket inte lämnar samma tolkningsutrymme som formuleringen *svårare* i 9 §. Som definition på själva ordet *väsentlig* finner man i Bonniers svenska ordbok termerna *grundläggande, huvudsaklig, mycket viktig, betydande* och *avsevärd*. Ordet *väsentlighet* definieras som *något viktigt*.⁸⁷ Användningen av termen *väsentligt* i strafflagen medför i sig självt en ny tolkningsfråga, eftersom det alltid måste bedömas *in casu* vad som är väsentligt.

Vento påpekar dock att straffrekvisitet i strafflagens 30 kap. 9 § i praktiken inte anses uppfyllas av ringa oriktigheter eller bristfälligheter. Den klandervärda gärningen måste vara väsentlig till sin karaktär beaktande bokföringens innehåll och informationsvärde, även om termen *väsentlig* inte finns utskriven i 9 §.⁸⁸ Pettinen är inne på samma linje och konstaterat att kravet på väsentlighet betyder att försummelsen eller gärningen väsentligt måste göra det svårare att få en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller av den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning.⁸⁹ Enligt Karttunen hade kravet på väsentlighet gällande företags bokföring och bokslut blivit strängare redan år 2006.⁹⁰

Ventos och Pettinens påståenden får stöd av Löfmarck som tidigare framfört att det är en avgörande fråga om det är uppfyllt eller inte huruvida bokföringen kan eller inte kan tjäna som en någorlunda tillfredsställande upplysningskälla om rörelsen.⁹¹ Vad som uppfyller väsentlighet bedöms från fall till fall. Det är svårt att ge ett fast procenttal på t.ex. andel av omsättningen, balansomslutningen eller annat dylikt relationstal, vars överskridande per automatik skulle kunna anses uppfylla en tillräcklig väsentlighetsgrad. Vissa anser att en 5-10 procents avvikelse är tillräckligt väsentlig. Andra utgår från att väsentlighet förutsätter minst

⁸⁷ Malmström – Györki – Sjögren 2002, s. 682.

⁸⁸ Vento 2015, s. 30-31.

⁸⁹ Pettinen 1998, s. 16.

⁹⁰ Karttunen 2006, s. 43.

⁹¹ Löfmarck 1986, s. 321.

en 20-25 procents avvikelse från det riktiga, vilket i allmänhet är typiskt då det är frågan om ekonomisk brottslighet.⁹²

I svensk rättsvetenskaplig litteratur har Andersson, Dahlqvist och Elofsson framställt att väsentlighet först bedöms separat och att en bedömning av procentuell avvikelse är ändamålsenlig först efter den kvalitativa bedömningen av väsentlighet. Den kvalitativa bedömningen utgår från att väsentlighet uppfylls ifall effekten av avvikelsen är sådan att ett utelämnande eller en felaktighet kan ha betydelse för de beslut som användarna fattar på basis av den information som lämnas i de finansiella rapporterna. Författarna understryker att *användarna* ska förstås som professionella eller initierade bedömare. Den procentuella avvikelsen bör enligt författarna vara minst 30 procent för att bokföringsbrott objektivt sett förefaller.⁹³ Författarna har sannolikt anammat sin definition av väsentlighet av svenska Bokföringsnämnden som i sin motivering till sitt allmänna råd 2/2000 fastställer väsentlighet ordagrant lika.⁹⁴

En bakomliggande orsak till varför väsentlighet fordras för att straffrekvisitet för bokföringsbrott ska uppfyllas är att Europaparlamentets och rådets redovisningsdirektiv 2013/34 innehåller en fordran om väsentlighet.⁹⁵ Direktivet har implementerats i EU:s medlemsländers lagstiftning på olika sätt.⁹⁶ Bokföringsnämnden har ofta tagit ställning till tillämpande av väsentlighetsprincipen. Både i finska straff- och bokföringslagen har kravet på väsentlighet dock ingått redan innan EU:s redovisningsdirektiv trädde i kraft. Utöver vad som ovan nämnts om strafflagen har väsentlighetsprincipen hört som en central del till finsk bokföringspraxis eftersom kravet på riktiga och tillräckliga uppgifter, tidigare i bokföringslagens i 3 kap. (1304/2004) 2 §, har ansetts omfatta väsentlighetskravet.⁹⁷ I bokföringslagen har således inte tidigare ingått ett skilt förordnande om väsentlighetsprincipen, men principen har gällt oberoende. Dessutom har väsentlighet fordrats separat i flera andra paragrafer i bokföringslagen. Numera stadgar bokföringslagens 3 kap. 2 a § (1376/2016) om väsentlighet som en allmän

⁹² Vento 2015, s. 31.

⁹³ Andersson – Dahlqvist – Elofsson 2011, s. 107-110. Se även kap. 3.1.2.

⁹⁴ BFNAR 2/2000, s. 7.

⁹⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/eu av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG. Publicerad i Europeiska unionens officiella tidning 29.6.2013.

⁹⁶ Se kap. 3.1.4.

⁹⁷ Haaramo 2016, s. 21. Jfr Vento 2015, s. 30-31.

bokslutsprincip. Bokföringslagens anspråk på väsentlighet lyder enligt 3 kap. 2 a § 1 mom. enligt följande:

”En omständighet som framgår av bokslutet är väsentlig då utelämnande av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som användarna fattar på grundval av bokslutet. Även om en omständighet i sig är oväsentlig ska väsentlighetsbedömningen avse helheten, om flera liknande omständigheter föreligger.”

Strafflagen stadgar om gärningar som gör det svårare att få en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges ekonomiska verksamhet eller av den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning. Bokföringslagens stadgande om väsentlighet ger i sin tur en noggrannare definition på när väsentlighet uppfylls. Då straffrättsligt ansvar för bokföringsbrott bedöms är det därmed relevant att beakta bokföringslagen som ett komplement till strafflagen, vilket också en bokföringsbyrå och dess representanter bör beakta då dessa åtar sig bokföringsuppdrag för bokföringsskyldiga.

3.1.4 Obestämd gränsdragning

I finska strafflagens 30 kap. 9 § åsyftas väsentlighet med ordalydelsen *tillräcklig bild*. I strafflagens 30 kap. 10 § framgår kravet på väsentlighet aningen klarare med ordalydelsen *väsentligt svårare att få en riktig och tillräcklig bild*. I svenska brottsbalkens 11 kap. 5 § framgår dock huvudsakskriteriet kanske tydligast genom formuleringen *inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen*. I svensk juridisk litteratur har Dahlgvist och Elofsson presenterat tesen att en avvikelse i bokföringen på under 30 procent inte räcker till för att uppfylla huvudsakskriteriet.⁹⁸ Själva huvudsakskriteriet har dock kritiserats för att vara för obestämt och vagt då man tar hänsyn till de krav som man bör ställa på ett straffrättsligt rekvisit. För att huvudsakskriteriet (eller effektrekvisitet) över huvud taget ska bli aktuellt måste dock först åsidosättanderekvisitet uppfyllas.⁹⁹ Den finska strafflagens huvudsakskriterium för bokföringsbrott är dock ännu mera obestämt och vagt än det svenska, då man beaktar de skilda formuleringarna.

Både huvudsakskriteriet och frågan om väsentlighet lämnar således ett brett tolkningsutrymme som inte allmängiltigt lösts av rättspraxis. Det breda tolkningsutrymmet bidrar ytterligare till att bokföringsbrott måste bedömas *in casu*.

⁹⁸ Dahlgvist – Elofsson 2005, s. 136-139.

⁹⁹ Asp 1999, s. 18.

3.2 Finskt straffrekvisit i jämförelse

3.2.1 Olika strikta

Med stöd av ovanstående¹⁰⁰ kan man påstå att den finska strafflagens formulering ställer strikta straffrekvisit vad gäller bokföringsbrott än vad den svenska brottsbalken gör. Då man beaktar ordalydelsen i den finska strafflagens 30 kap. 9 § uppfylls rekvisiten vid mindre oriktighet än vad som fordras för att uppfylla straffrekvisiten i svenska brottsbalkens 11 kap. 5 §. Det gäller dock att jämföra finska strafflagens 30 kap. 9 § även med samma kapitel 10 § som stadgar om bokföringsbrott av oaktsamhet. I tionde paragrafen finns som sagt ett rekvisit om väsentlighet utskrivet med formuleringen *gör det väsentligt svårare att få en riktig och tillräcklig bild av det ekonomiska resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller ekonomiska ställning*.

Om man rakt av jämför den finska strafflagens 30 kap. 10 § gällande bokföringsbrott av oaktsamhet, med den svenska brottsbalkens 11 kap. 5 § lyder rekvisiten om huvudsakskriterium lika eftersom den finska paragrafen innefattar termen *väsentligt*. Då håller inte ett argument om att det finska straffrekvisitet är striktare. Man måste dock beakta att svenska brottsbalkens 11 kap. 5 § omfattar bokföringsbrott såväl uppsåtliga som av oaktsamhet samt dessutom grovt bokföringsbrott.

Det är värt att notera att tredje momentet i brottsbalkens 11 kap. 5 § särskilt nämner att det första och andra momentet i 5 § inte gäller om bokföringsskyldigheten avser en juridisk person som anges i svenska bokföringslagens (1078/1999) 2 kap. 2 § (874/2006) och som inte bedriver näringsverksamhet. Med detta åsyftas ideella föreningar samt trossamfund etc. Det är intressant att man i svensk lagstiftning funnit ett behov för att separat nämna om att brottsbalkens 11 kap. 5 § inte gäller juridiska personer som inte bedriver näringsverksamhet. I svenska bokföringslagens 2 kap. 2 § framgår oberoende att de ideella föreningar, trossamfund etc. som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldiga under alla omständigheter. Eftersom bokföringslagens 2 kap. 2 § även stadgar om bokföringsskyldighet baserat på värdet av tillgångarna, för juridiska personer som annars vore fria från bokföringsskyldighet, fråntar tredje momentet i brottsbalkens 11 kap. 5 § det straffrättsliga ansvaret för bokföringsskyldiga kopplade till dylika juridiska personer.

¹⁰⁰ Se kap. 3.1.

3.2.2 Överläggning om förenhetligad lagstiftning

I Sverige föreslog år 1981 Brottsförebyggande rådet, som är en myndighet under justitiedepartementet, i en promemoria att förutsättningarna för brott skulle sänkas genom att rekvisitet för bokföringsbrott på att rörelsen i huvudsak inte kunde följas skulle tas bort. Rådet föreslog att det, för uppfyllande av straffrekvisitet, skulle räcka med att en omständighet som var av väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsen åsidosattes. I samma promemoria föreslog Brottsförebyggande rådet också en del andra förändringar i brottsbalken beträffande bokföringsbrott.¹⁰¹ I praktiken hade rådets förslag inneburit att det svenska rekvisitet hade förenhetligats med den finska strafflagens 30 kap. 10 §. I den svenska brottsbalken ingår dock både uppsåt och oaktsamhet i samma paragraf. Den finska strafflagen behandlar däremot bokföringsbrott enligt vanligt rekvisit, grovt bokföringsbrott samt bokföringsbrott av oaktsamhet separat i olika paragrafer.

3.2.3 Fokus på allvarliga bokföringsbrott i Sverige

Förslagen verkställdes inte och samma huvudsakskriterium finns kvar i nuvarande lag. Sveriges regering motsatte sig förslaget i sitt remissyttrande och hänvisade bl.a. till argument som utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen lagt fram. Utredningens argument ådagalägger bl.a. att lagstiftaren på grund av resursbrist försöker begränsa användningen av de rent straffrättsliga påföljderna till mer allvarliga lagöverträdelse. I remissen konstateras vidare att det helt enkelt inte finns tillräckligt med personal för att på ett mer traditionellt sätt låta utreda bagatellförseelser.¹⁰² Tapani och Tolvanen lyfter fram att selektionen är nödvändig på grund av samhällets begränsade kontrollresurser. Genom att acceptera att en viss nivå av kriminalitet inte lagförs signalerar samhället samtidigt att en ytterligare minskning av kriminalitet skulle kosta samhället mer än vad en dylik minskning anses vara värd.¹⁰³

Även den önskade brottsförebyggande effekten, som skulle följa av Brottsförebyggande rådets förslag, vore enligt remissyttrandet osäker. Vidare fastställs i remissen att betoningen på mera väsentliga brott har beaktats vid utformningen av lagstiftningen om skattebrott och att även svenska brottsbalkens 11 kap. 5 § är utformad på ett sådant sätt att den fångar upp alla

¹⁰¹ BRÅ-PM 1/1981.

¹⁰² Sveriges regerings proposition 82:85/1981, s. 50.

¹⁰³ Tapani – Tolvanen 2013, s. 41.

straffvärda fall.¹⁰⁴ Användningen av ordet straffvärda i remissyttrandet är intressant eftersom det explicit fastställer att lagstiftaren övervägt var gränsen för straffbart bokföringsbrott ska dras. I samband med att lagstiftaren genom den yttersta selektionen bestämmer vilka gärningar som ska räknas vara brottsliga, tar lagstiftaren i och med det också ställning till vilka brott som är värda att straffas. Brottsförebyggande rådets åsikt om vilka bokföringsbrott som är straffvärda avviker uppenbarligen från regeringens och riksdagens.

Härvid är det värt att beakta även att många straffvärda fall förblir oupptäckta. Resursbrist är en bakomliggande orsaker till varför den slutliga selektionen av bokföringsbrott ser ut som den för närvarande gör. Sveriges regering tangerar resursfrågan i sitt remissyttrande där regeringen vidare konstaterar att Brottsförebyggande rådets förslag på ett markant sätt bryter med den pågående utvecklingen att alltmer söka inrikta samhällets resurser för brottsbekämpning på mer allvarliga brott. Förslaget innebar nämligen en väsentlig utvidgning av det straffbara området för bokföringsbrott utan att man i promemorian kunnat visa på några verkliga fördelar med förslaget. I förslaget var det i det närmaste frågan om en totalkriminalisering av bokföringsförseelser. Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen motsatte sig även av det skälet Brottsförebyggande rådets förslags läggande till grund för lagstiftning.¹⁰⁵

Remisskritiken mot Brottsförebyggande rådets förslag berörde ytterligare bl.a. att det var tveksamt om man kunde använda ett obestämt begrepp som god redovisningssed till grund för kriminalisering.¹⁰⁶ Svenska riksåklagaren, Sveriges advokatsamfund, Svenska industriförbundet, Svenska sparbanksföreningen och Lantbrukarnas riksförbund anförde som remissinstanser också allmänna synpunkter av åtminstone delvis kritisk natur mot de föreslagna lagändringarna.¹⁰⁷

Det finns alltså mycket varierande åsikter kring vilka bokföringsbrott som är värda att bestraffas. Frågan har inget entydigt och allmängiltigt svar eftersom lagstiftarens syn på vad som är straffvärt avspeglar samhällsutvecklingen och de värden som för närvarande råder i samhället. Även reella resursfrågor inverkar på bedömningen, kan man bedöma både utgående från vetenskaplig litteratur och regeringens remissyttrande.

¹⁰⁴ Sveriges regerings proposition 82:85/1981, s. 50. Jfr Korsell 2003, s. 220.

¹⁰⁵ Sveriges regerings proposition 82:85/1981, s. 50-51.

¹⁰⁶ Asp 1999, s. 19-25.

¹⁰⁷ Sveriges regerings proposition 82:85/1981, s. 48-51.

3.2.4 Nordiska straffskalor i jämförelse

Nedanstående multilaterala variabelorienterade rättsjämförelse är utformad med stöd av Husas resonemang. Syftet med jämförelsen är att kartlägga de nordiska jurisdiktionerna i yttlig jämförelse med varandra. Jämförelsen förbättrar potentialen för att kunna dra slutsatser i resten av avhandlingen.¹⁰⁸ Skalorna utgör strafflatituder som anger det rörelseutrymme som en domstol har då den fattar beslut om konkreta straff.¹⁰⁹

Den finska strafflagens 30 kap. 9 § ålägger gärningsmannen böter eller fängelse i högst två år för bokföringsbrott. Samma kapitel 10 § påbjuder samma straff för bokföringsbrott av oaktsamhet. Enligt 9 a § döms däremot fängelse i minst fyra månader och högst fyra år för grovt bokföringsbrott.

Den svenska brottsbalken stipulerar lite annorlunda. Brottsbalkens 11 kap. 5 § fastställer liksom att bokföringsbrott kan leda till fängelse i högst två år. Om brottet är ringa kan dock böter eller fängelse i högst sex månader utdömas. För grovt bokföringsbrott föreskrivs i svenska brottsbalken aningen strängare straffskala än vad som föreskrivs i den finska strafflagen. Svenska brottsbalkens 11 kap. 5 § förordnar om fängelsestraff i lägst sex månader och högst sex år för grovt bokföringsbrott. Det gäller att notera att den svenska brottsbalkens 11 kap. 6 § (508/2016) skilt fastställer att man också för förberedelse till grovt bokföringsbrott döms till ansvar enligt 23 kap. om försök, förberedelse, stämpling och medverkan till brott.

Straffskalan för bokföringsbrott enligt norsk lagstiftning motsvarar vad den finska strafflagen påbjuder. Enligt 30 kap. 392 § (74/2009) i den norska lov om straff (114/2018), som är jämförbar med den finska strafflagen, blir straffpåföljden böter eller fängelse i högst två år för bokföringsbrott. Däremot är straffskalan för grovt bokföringsbrott i Norge överensstämmande med den svenska straffskalan för grovt bokföringsbrott. Enligt 30 kap. 393 § (74/2009) om grovt bokföringsbrott i den norska lov om straff, straffas för grovt bokföringsbrott med fängelse upp till sex år. Till skillnad från den finska strafflagen och svenska brottsbalken anges i lov om straff ingen minimilängd för fängelsestraff för grovt bokföringsbrott. Straffet för bokföringsbrott av oaktsamhet fastställs i 394 § (74/2009) i lov om straff vara böter eller fängelse i högst ett år. Därmed placerar sig den norska straffskalan emellan den finska och den svenska straffskalan, då det gäller bokföringsbrott av oaktsamhet.

¹⁰⁸ Husa 2013, s. 135-136. Se även kap. 1.3, om rättsjämförelse.

¹⁰⁹ Tapani – Tolvanen 2016, s. 31.

Motsvarigheten till finska strafflagen heter i Danmark straffeloven. I straffelovens 28 kap. 296 § (977/2017) om bl.a. bokföringsbrott anger straffskalan böter eller fängelse upp till ett år och sex månader. Samma lagrums tredje moment stipulerar att straffskalan för bokföringsbrott av grov oaktsamhet är böter eller fängelse i högst fyra månader. Straffelovens samma kapitels 302 § föreskriver slutligen fängelsestraff på högst ett år och sex månader för grovt bokföringsbrott.

Den svenska straffskalan för bokföringsbrott liknar den finska. Den norska straffskalan motsvarar också någorlunda den finska. De svenska och norska straffskalorna för grovt bokföringsbrott möjliggör visserligen längre maximala fängelsestraff än vad den motsvarande finska straffskalan gör. Däremot ålägger den norska lov om straff till klart lindrigare straff för bokföringsbrott av oaktsamhet än vad den finska strafflagen gör. Den danska straffskalan är tydligt lindrigast av de fyra nordiska straffskalorna för bokföringsbrott, oberoende vilken grad av bokföringsbrott man betraktar. Då man jämför straffpåföljderna för bokföringsbrott i de fyra nordiska länderna enligt det vanliga rekvisitet, är straffskalan ungefär samma i Finland, Sverige och Norge. Det strängaste straffet som kan utdömas för bokföringsbrott i dessa tre länder är två års fängelse. I Danmark är däremot det strängaste straffet för samma brottsbeskrivning fängelse i ett år och sex månader. Vad gäller straffskalan för bokföringsbrott av oaktsamhet är Finlands strafflag strängast av de fyra. Finska strafflagen föreskriver samma straffskala för bokföringsbrott av oaktsamhet som för bokföringsbrott enligt vanligt rekvisit, medan de tre andra nordiska strafflagarna har ett mildare förhållningssätt till bokföringsbrott av oaktsamhet. I Danmark är straffet för bokföringsbrott av oaktsamhet böter eller fängelse i högst fyra månader. I Norge är motsvarande maximala straff böter eller fängelse i högst ett år. Det är dock viktigt att notera att 394 § i den norska lov om straff saknar krav på grov oaktsamhet. Även om det maximala straffet för bokföringsbrott av oaktsamhet i Norge är lägre än i Finland, uppfylls således straffrekvisitet i den norska lov om straff vid en mindre överträdelse av bokföringsbestämmelser än vad som i Finland fordras. Formuleringen beträffande bokföringsbrott av oaktsamhet lyder i den svenska brottsbalken annorlunda än i de tre andra ländernas strafflagar. I svenska brottsbalken stadgas att böter eller fängelse i högst sex månader kan utdömas *om brottet är ringa*. Formuleringen skiljer sig klart från de tre andra ländernas strafflagar som istället fordrar bokföringsbrott av oaktsamhet eller av grov oaktsamhet för att den lindrigare straffskalan ska kunna tillämpas. Ringa bokföringsbrott är dock inte jämförbart med bokföringsbrott av oaktsamhet, eftersom brottsbalkens 11 kap. 5 § uttryckligen omfattar både bokföringsbrott uppsåtligen och av oaktsamhet.

Beträffande grovt bokföringsbrott påbjuder den finska strafflagen en lindrigare straffskala än vad den norska lov om straff gör. I Finland straffas man för grovt bokföringsbrott med fängelse i minst fyra månader och högst fyra år. Enligt svenska brottsbalken är straffskalan för samma brott i Sverige fängelsestraff i lägst sex månader och högst sex år. I norska lov om straff saknas ett minimistraff för grovt bokföringsbrott men det maximala straffet är likaså sex år. Den danska straffeloven skiljer sig markant från de övriga, genom att föreskriva en klart lindrigare straffskala även då det gäller grovt bokföringsbrott. Den strängaste straffpåföljden för grovt bokföringsbrott kan nämligen enligt danska straffeloven bli fängelsestraff på högst ett år och sex månader.

Till uppbyggnaden skiljer sig de svenska stadgandena om bokföringsbrott en hel del från de andra tre ländernas strafflagar. I svenska brottsbalkens stadgas om alla straffskalor för bokföringsbrott i samma paragraf, närmare bestämt 11 kap. 5 §. Dessutom saknas stadganden om bokföringsbrott av oaktsamhet. Istället fastställs skilt om straff för ringa bokföringsbrott. Ringa bokföringsbrott ska dock inte förväxlas med bokföringsbrott av oaktsamhet. 11 kap. 5 § gäller både uppsåt och oaktsamhet¹¹⁰. Följaktligen motsvarar den svenska straffskalan den finska, vad gäller bokföringsbrott av oaktsamhet.

Den danska straffeloven föreskriver om bokföringsbrott enligt vanligt rekvisit samt om bokföringsbrott av oaktsamhet i samma paragraf. Straffskalan för grova bokföringsbrott står skilt i samma kapitel, men hela fjorton paragrafer senare. Uppbyggnaden av stadganden kring bokföringsbrott i den norska lov om straff är jämförbar med uppbyggnaden av motsvarande stadganden i den finska strafflagen. Först stadgas om bokföringsbrott enligt vanligt rekvisit. Sedan föreskrivs om grovt bokföringsbrott. Till sist stadgas om bokföringsbrott av oaktsamhet. Av de fyra nordiska strafflagarna är alltså endast den finska och den norska uppbyggda enligt samma struktur.

¹¹⁰ Se även RP 258/2016 rd, s. 8.

3.3 Straffrekvisitets omfattning och tolkningsutrymme

3.3.1 Varierande omfattning

Utöver bokföraren sträcker sig straffrekvisitet för strafflagens 30 kap. 9 §, 9 a § och 10 § bl.a. till bokföringsbyråns ägare samt de som innehar beslutanderätten i bokföringsbyrån.¹¹¹ Ifall brottet utgjorts av en försummelse är den centrala frågan vem som borde ha handlat mera omsorgsfullt, alltså vem som ska belastas straffrättsligt för försummelsen. Tapani och Tolvanen betonar att endast den som hade varit skyldig att handla kan dömas straffrättsligt för försummelse.¹¹² Överlag kan man dock konstatera att det inte finns klara linjer för när bokföringsbyråns straffrättsliga ansvar blir aktuellt och vem ansvaret då berör. Bedömningen görs *in casu*, skilt beaktande omständigheterna kring varje enskilt fall. För närvarande är rättspraxis dock i en pågående förändring i och med ett allt striktare förhållningssätt till bokförare¹¹³. Avsaknaden av tydliga riktlinjer gör den vetenskapliga diskussionen kring ämnet särskilt relevant. Med tiden kan rättspraxis bidra med att utstaka klarare riktlinjer, åtminstone om man kan anta att högsta domstolen ger fler prejudikat som gäller bokföringsbrott.

3.3.2 Tolkningsutrymme

Olika slags bokföringsbrott täcks väl av straffrekvisiten i strafflagens 30 kap. Som utgångspunkt är det korrekt att lagstiftaren genom bred allmän lagstiftning effektivt försöker utesluta olika tolknings- eller spekulationsmöjligheter. Paradoxalt medför breda allmänna straffrekvisit samtidigt att mycket tolkningsutrymme kvarlämnas för detaljerad bedömning av ifall straffrekvisiten vid varje enskilt fall uppfyllts. Den straffrättsliga bedömningen ter sig inte nödvändigtvis alls klar på förhand. En rättegång blir ofta den enda utvägen.¹¹⁴ Det är problematiskt med tanke på legalitetsprincipen. Straffrättsliga föreskrifter borde med tanke på rättssäkerheten vara specifika till sin formulering. Lagens tillämpning borde dessutom vara förutsägbar. Oklarheten påverkar inte endast företag i sin dagliga verksamhet, utan också t.ex. domare. Vid tvivel om den åtalade uppfyllt straffrekvisiten eller inte kan en domare tillämpa

¹¹¹ Lehtonen 2012, s. 27; Fredman 2018, s. 36; Leppiniemi – Kaisanlahti 2019, kap. 5, Lainsäädäntö ja sen tulkintaperiaatteet, stycke Kirjanpitorikos ja kirjanpitorikkomus.

¹¹² Tapani – Tolvanen 2013, s. 457.

¹¹³ Vento 2015, s. 28-30; Fredman 2018, s. 32. Se även kap. 4.2.1.

¹¹⁴ Vento 2015, s. 31.

principen *in dubio mitius* och frikänna den åtalade¹¹⁵. Likaså försvårar breda allmänna straffrekvisit åklagarnas bedömning. I avsaknad av tydliga riktlinjer ökar ansvaret för åklagarnas eget omdöme.

Stadganden om ekonomisk brottslighet är dock med straffrekvisiten som utgångspunkt komplicerade. I en straffrättslig process som rör ekonomisk brottslighet har parterna ofta fullständigt olika åsikter beträffande tolkningen av bevisföringen i fråga om händelseförloppet.¹¹⁶ Därför är det alltid viktigt för bokföringsbyråer att komma ihåg försiktighetsprincipen. Resonemanget om försiktighetsprincipen gäller för att skydda både den bokföringsskyldiges, bokförarens och bokföringsbyråns intressen. För den enskilda bokföraren innebär försiktighetsprincipen även att bokföraren genom noggrann dokumentation senare ska kunna bevisa sitt eget agerande, ifall misstankar om bokföringsbrott uppstår.¹¹⁷

Försiktighetsprincipen har också en bokföringsmässig betydelse som går ut på att bokföraren ska välja ett sådant bokföringsalternativ som underskattar den bokföringsskyldiges ekonomiska resultat eller ställning, hellre än ett alternativ som riskerar att överdriva dem och således förmedla en för positiv bild till externa intressenter. Med stöd av resonemanget ovan får försiktighetsprincipen som term en utvidgad innebörd i en rättsvetenskaplig kontext. Försiktighetsprincipen innefattar då dels bokslutsprincipen och dels betydelsen att bokföraren bör dokumentera sitt handlande, för att trygga sin egen rättssäkerhet i en eventuell framtida rättegång.

På grund av det breda tolkningsutrymmet som straffrekvisiten lämnar kan en straffrättslig följd inte alltid förutses i det skedet då det brottsliga förfarandet ännu hade gått att förhindra på eget initiativ. Därmed kunde man framföra motiv för en lagförändring som gjorde straffrekvisiten mer specifika. Den rättsvetenskapliga diskussionen indikerar dock att det finns en risk för att mer specifika straffrekvisit skulle innebära att rekvisiten samtidigt blev mindre täckande. Av resonemanget kan man dra slutsatsen att utformningen av straffrekvisit utgör ett kompromissande mellan hur täckande och hur specifika rekvisit som eftertraktas, vilket slutligen är en kriminalpolitisk fråga. Med nuvarande straffrekvisit har försiktighetsprincipen en grundläggande relevans för en bokföringsbyrå och dess representanter.

¹¹⁵ Asp 1999, s. 44.

¹¹⁶ Tapani 2017, s. 54.

¹¹⁷ Vento 2015, s. 31.

4 STRAFFRÄTTSLIG ANSVARFÖRDELNING

4.1 *Juridiska personers straffansvar för bokföringsbrott*

4.1.1 Tillämpningsområde

Sedan år 2017 har, utöver anställda vid bokföringsbyråer, även själva bokföringsbyråerna kunnat dömas straffrättsligt för grovt bokföringsbrott. Tillämpningsområdet för juridiska personers straffrättsliga ansvar har i och med det utvidgats. Strafflagens 30 kap. 13 § (213/2017) stadgar att på bl.a. grovt bokföringsbrott, samt en rad andra brottsrubriceringar, tillämpas vad som föreskrivs om straffansvar för juridiska personer. Till följd därav är det tillämpliga lagrummet i strafflagen utöver 30 kap. 13 § även 30 kap. 9 a § om grovt bokföringsbrott samt 9 kap. (743/1995) om straffansvar för juridiska personer.

Den vetenskapliga diskussionen kring ifrågavarande paragraf är måhända ännu mera relevant än ovan nämnda diskussion kring samma kapitel 9 §, 9 a § och 10 §. Det finns nämligen olika uppfattningar kring när 13 § blir applicabel. Då man närmare granskar regeringens proposition 258/2016 rd är det viktigt att även fästa uppmärksamhet vid hänvisningarna till de avvikande remissvaren. Två av remissvaren som inkom i samband med beredningen av propositionen lyfter fram att det är problematiskt om juridiska personers straffansvar för grovt bokföringsbrott också kan riktas mot den räkenskapsbyrå eller annan juridisk person som på uppdrag sköter bokföringen. Uppdragsgivaren är i sådant fall en bokföringsskyldig juridisk person vars bokföring är det omedelbara föremålet för ett grovt bokföringsbrott. Uppdragsgivaren står i klientförhållande till den juridiska person som på uppdrag sköter bokföringen, alltså i praktiken ofta en bokföringsbyrå. Regeringen besvarar problematiken i betänkandets allmänna motivering och påpekar att det i enlighet med strafflagens 9 kap. 1 § (61/2003) 1 mom. (441/2011) och 3 § (743/1995) 1 mom. är klart att juridiska personers straffansvar inte kan gälla någon annan sammanslutning än den i vars verksamhet brottet har begåtts.¹¹⁸

Regeringens bemötande av problematiken är tolkningsbart för enligt strafflagens 9 kap. 1 § 1 mom. kan samfundsbrot dömas för brott som har begåtts i juridisk persons verksamhet. Då

¹¹⁸ RP 258/2016 rd, s. 12-15.

man begrundar vad som kan räknas till en bokföringsbyrås verksamhet kan tolkningarna variera. Själva formuleringen i 9 kap. 1 § 1 mom. utesluter inte att t.ex. upprättandet av en klients bokslut kan tolkas höra till en bokföringsbyrås verksamhet. Enligt 9 kap. 3 § 1 mom. anses ett brott begånget i en juridisk persons verksamhet, om gärningsmannen har handlat på den juridiska personens vägnar eller till dess förmån och han hör till den juridiska personens ledning eller står i tjänste- eller arbetsförhållande till denna eller han har handlat på uppdrag av en representant för den juridiska personen. Då man betraktar en bokföringsbyrås arbete i ljuset av formuleringen i 9 kap. 3 § 1 mom. är det självklart att en bokföringsbyrå, som verkar någorlunda självständigt, kan anses handla på den juridiska personens vägnar eller till dess förmån. Dessutom kan man i många situationer anse att en bokföringsbyrå handlar på uppdrag av en representant för den juridiska personen, alltså den bokföringsskyldige. Regeringens påstående påvisar att syftet med lagförslaget inte är att påföra bokföringsbyråer straffrättsligt ansvar som juridiska personer för grovt bokföringsbrott. På grund av formuleringarna i strafflagens tillämpliga lagrum innebar dock lagförändringens ikraftträdande i enlighet med RP 258/2016 rd att en bokföringsbyrå åtminstone teoretiskt kan anses straffrättsligt ansvarig för ett grovt bokföringsbrott som hänför sig till bokföringsbyråns klients bokföring eller bokslut.

Mitt resonemang får stöd av Tapani som lyfter fram två sätt på vilka en bokföringsbyrå, som fått i uppdrag att sköta andras bokföring, åtminstone i teorin kan dömas till straffrättsligt ansvar som juridisk person för grovt bokföringsbrott. Det första sättet gäller på motsvarande vis även revisionssamfund. För det första kan en bokföringsbyrå eller ett revisionssamfund själv göra sig skyldig till grovt bokföringsbrott inom företagets egen verksamhet. Tapani understryker att föreskrivna situationer är närmast teoretiska. För det andra kan en bokföringsbyrå dömas för grovt bokföringsbrott i följande scenario. En juridisk person (X Ab) outsourcar sin bokföring till en bokföringsbyrå (Y Ab). Då kan givetvis bokföringsbyråns representant (A) handla så att personen själv blir delaktig i ett grovt bokföringsbrott som begåtts inom klientbolaget (X Ab). Bestämmelserna i strafflagens 9 kap. ställer inget hinder för att ansvaret även kunde utsträcka sig till den juridiska person som fått i uppdrag att sköta bokföringen och vars representant vore delaktig i det grova bokföringsbrott som begåtts inom det bokföringsskyldiga klientbolaget. Tapani betonar att scenariot är teoretiskt, men dock möjligt. Enligt honom ska bestämmelserna i strafflagens 9 kap. inte tolkas så att de leder till ett resultat som står i

motsats till syftet med straffansvar för juridiska personer, bestämmelsernas logik eller allmänna principer för påförande av straffrättsligt ansvar.¹¹⁹

För lagutskottets betänkande 2/2017 rd hördes Tapani som sakkunnig.¹²⁰ Tapanis resonemang och ovan nämnda konstaterande i regeringsproposition 258/2016 rd är inte sinsemellan helt förenliga, men kring själva bakgrundsorsaken till lagförändringen råder ingen ovisshet. Enligt motiveringarna i propositionen är det uppenbart att lagstiftningen om juridiska personers straffrättsliga ansvar för grovt bokföringsbrott inte har sin bakgrund i risk för bokföringsbyråers eventuella brottslighet¹²¹. Även Tapani antyder att tillämpningsområdet för juridiska personers straffrättsliga ansvar inte utvidgats på grund av risken för ovan nämnda första scenario. Emellertid var det inte heller meningsfullt att lämna bokföringsbyråer och revisionsmyndigheter utanför straffrättsligt ansvar för juridiska personer, varvid även dessa aktörer på ett naturligt sätt kom att omfattas av strafflagens 30 kap. 13 §.¹²² Tapanis resonemang stöds indirekt av Fredman och Vento, som lyfter fram att bokföringsbyråers allt större straffrättsliga ansvar uttryckligen beror på en förändrad rättspraxis.¹²³ Visserligen syftar Fredman och Vento inte på straffrättsligt ansvar för bokföringsbyråer som juridiska personer, utan på det straffrättsliga ansvar som bokföringsbyråers representanter kan åläggas. Likväl är deras resonemang också relevant med tanke på det straffrättsliga ansvaret för bokföringsbyråer som juridiska personer. Som slutsats av argumentationen ovan kan man fastställa att lagförändringen inte är orsaken till den ökade mängden åtal mot bokföringsbyråers representanter. Däremot har lagförändringen medfört åtminstone en teoretisk risk för att bokföringsbyråer kan bli dömda som juridiska personer för bokföringsbrott inom deras klienters verksamhet.

4.1.2 Jämförelse av nordisk lagstiftning

Till skillnad från den finska strafflagen (30 kap. 13 §) finns i svenska brottsbalken inget specifikt stadgande om juridiska personers straffansvar för bokföringsbrott. Däremot stadgas om nämnda straffansvar i svenska brottsbalkens 36 kap. 7 § (283/2006) om företagsbot. Första momentet lyder:

¹¹⁹ Tapani 2017, s. 57.

¹²⁰ LaUB 2/2017 rd, s. 1.

¹²¹ RP 258/2016 rd, s. 9-11.

¹²² Tapani 2017, s. 57.

¹²³ Vento 2015, s. 28-30; Fredman 2018, s. 32.

”För brott som har begåtts i utövningen av näringsverksamhet skall, på yrkande av allmän åklagare, näringsidkaren åläggas företagsbot, om det för brottet är föreskrivet strängare straff än penningböter och

1. näringsidkaren inte har gjort vad som skäligen kunnat krävas för att förebygga brottsligheten, eller
2. brottet har begåtts av
 - a) en person i ledande ställning grundad på befogenhet att företräda näringsidkaren eller att fatta beslut på näringsidkarens vägnar, eller
 - b) en person som annars haft ett särskilt ansvar för tillsyn eller kontroll i verksamheten.”

I svenska brottsbalkens 36 kap. 8 § (283/2006) fastställs storleken på företagsboten till lägst fem tusen kronor och högst tio miljoner kronor. I Sverige är dock företagsbot inget straff i ordets gängse betydelse, utan en särskild rättsverkan av brott¹²⁴.

Den norska lov om straff förordnar, precis som svenska brottsbalken, inte särskilt om juridiska personers straffansvar för just bokföringsbrott. Istället är det 4 kap. 27 § (81/2007) om straff för företag och 4 kap. 28 § (74/2009), om omständigheter vid avgörande om ett företag ska straffas, som ska tillämpas i frågan. 4 kap. 27 § stadgar särskilt att företag kan straffas även utan att någon enskild person har utvisats vara skyldig till brottet eller uppfyllt villkoren om tillräknelighet enligt samma lags 3 kap. 20 §. Också i Norge är straff för företag bot. Som ytterligare påföljd kan företag i Norge förlora sin rätt att utöva en viss verksamhet eller vissa former av verksamheten.

Den danska bogføringsloven (1006/1998), som motsvarar den finska bokföringslagen, innehåller emellertid ett skilt stadgande om juridiska personers straffrättsliga ansvar. Bogføringslovens 8 kap. 16 § 3 mom. föreskriver närmare bestämt att företag med mera (juridiska personer) kan åläggas straffansvar efter bestämmelserna i straffelovens 5 kap. om straffansvar för juridiska personer. Bogføringslovens 8 kap. 16 § 3 mom. motsvarar i övrigt till sin innebörd den finska strafflagens 30 kap. 13 §, men medan den finska bestämmelsen fordrar grovt bokföringsbrott gäller den danska bestämmelsen även bokföringsbrott enligt vanligt straffrekvisit.¹²⁵ Den danska bestämmelsen har förekommit i sin nuvarande form sedan år 1998, medan den finska motsvarande bestämmelsen beträffande bokföringsbrott kommit till först år 2017 – hela 19 år senare. Både den danska 8 kap. 16 § 3 mom. och den

¹²⁴ RP 258/2016 rd, s. 8.

¹²⁵ Se kap. 4.1.1.

finska 30 kap. 13 § har samma syfte, vad gäller bokföringsbrott, trots att den förstnämnda hör till bokföringslag medan den sistnämnda hör till strafflag. Eftersom den danska bestämmelsen hör till bokföringslag gäller stadgandet endast bokföringsbrott. Till den finska 30 kap. 13 § har däremot samlats ihop brott från flera olika kategorier varvid behovet för att stadga enskilt om varje berört brott, i varje respektive lag, upphör. Den finska 30 kap. 13 § och den danska 8 kap. 16 § 3 mom. representerar således olika lagstiftningstekniker. Även de finska föreskrifterna kring bokföringsbrott ingick tidigare i bokföringslagen istället för i strafflagen såsom numera. Den lagstiftningstekniska förändringen gjordes i samband med den genomgripande revideringen av strafflagen och trädde i kraft 1.1.1991.¹²⁶

I regeringsproposition 258/2016 rd konstateras sammanfattningsvis att de andra nordiska ländernas lagstiftning kring straffrättsligt ansvar för juridiska personer *sensu lato* omfattar åtminstone bokföringsrelaterade brott. Visserligen skiljer sig de fyra nordiska ländernas bestämmelser om juridiska personers ansvar från varandra i fråga om påföljdens natur, lagstiftningstekniken, förutsättningarna för ansvar, i fråga om ansvaret är tvingande eller beroende av prövning, i fråga om de brott som möjliggör ansvar samt i fråga om beloppet och grunderna för fastställande av samfundsbot liksom också bestämmelserna om avstående från åtgärd och om åtalsrätten.¹²⁷

4.2 *Straffansvar för bokföringsbyråers representanter*

4.2.1 Förändrad syn på bokförare

Åklagarämbetets syn på bokförarens ställning har enligt Fredman ändrat mot ett strängare förhållningssätt. Åklagare kallar bokförare till rätten numera hellre som åtalade än som vittnen. Vid skolning av åklagare har poängterats att utgångspunkten numera är att bokförare ska ses som misstänkta istället för som vittnen, i samband med utredning av brott som har med bokföring att göra. Tidigare har bokförare närmast setts som vittnen i samband med lagföring av bokföringsbrott.¹²⁸ Huvudregeln och utgångspunkten har enligt Karttunen varit att endast de personer som innehaft ansvarsposition i ett företag eller en sammanslutning burit straffrättsligt ansvar för bokföringsbrott.¹²⁹

¹²⁶ Pettinen 1998, s. 16.

¹²⁷ RP 258/2016 rd, s. 9.

¹²⁸ Fredman 2018, s. 32.

¹²⁹ Karttunen 2006, s. 46.

Även rättspraxis påvisar år för år en allt strängare syn på bokförare, konstaterar Vento och Fredman. Vento tillägger dock som en reservation att åtminstone antalet åtal mot externa bokförare har ökat. Ifall bevisningen räckt till har även en extern bokförare kunnat dömas, förutsatt att rekvisiten för tillräckligt självständigt agerande uppfyllts. Bokförare dömdes vanligen som medhjälpare – ibland som anstiftare – till det brott som personerna i företagets ansvarsställning samtidigt dömdes för. Även Helsingfors hovrätt konstaterade i dom 458, given 22.2.2011, att en extern bokförare som representerar en bokföringsbyrå oftast endast kan anses vara medhjälpare till bokföringsbrott och att även det straffrättsliga ansvaret i form av medhjälp fordrar en tydlig avvikelse från lagenligt förfarande.¹³⁰ Strafflagens rekvisit för bokföringsbrott är enligt Vento klara och tydliga eftersom de delvis baserar sig direkt på bokföringslagen. Han påpekar att bokföraren inte endast för sin egen skull ska sträva efter att befatta sig med oegentligheter i den bokföringsskyldiges bokföring. Det är nämligen likaså i den bokföringsskyldiges intresse att undvika förfarande som strider mot bokföringslagen. Ett exempel som skribenten lyfter fram är att tidskraven följs för bl.a. kassabokföring, enskilda bokföringsposter samt upprättande av bokslut. En annan mycket typisk fråga, vars gränsdragning ofta är märkta problematisk eller tolkningsbar, är ifall en viss kostnad hänför sig till affärsverksamheten eller inte. I sådana situationer lönar det sig för en extern bokförare att kontakta den bokföringsskyldige och diskutera frågan samt påpeka om det eventuella missförhållandet. Dessutom lönar det sig för bokföraren att dokumentera det egna agerandet, för att vid behov senare kunna bevisa sitt förfarande och sin inställning till situationen. Bokförarens dokumentation av sitt eget agerande är särskilt viktig ifall bokföraren t.ex. får misstankar om att den bokföringsskyldige fabricerat verifikat eller gjort något annat brottsligt.¹³¹

En typisk bakomliggande orsak till att lämna felaktiga verifikat till bokföraren är skatteförskingring.¹³² Alternativt kan det handla om gäldenärsbrott, penningtvätt, stöld eller annan brottslig verksamhet. En extern bokförare har sällan möjlighet att inse att ett verifikat är felaktigt. Verifikatet kan verka riktigt både formellt och innehållsmässigt, varvid bokföraren kan bedras att felaktigt bokföra verifikatet. Bokföraren och bokföringsbyrån får dock i huvudsak lita på verifikat som klienten ger. För en bokförare är det omöjligt att kontrollera bakgrunden till alla verifikat eftersom bokföringen bygger på en så stor mängd verifikat. Å andra sidan

¹³⁰ Se även Vento 2005, s. 26-27; Koponen – Sahavirta 2007, s. 65-66; Fredman 2018, s. 32.

¹³¹ Vento 2015, s. 28-30.

¹³² Halimaa 2015, s. 18.

kan inte en bokföringsbyrå helt sonika försvara sig genom att hänvisa till ovetskap om felaktiga verifikats ursprung. En bokförare förväntas vara noggrann och kunnig. Frågan om bokföraren borde ha vetat om ett verifikats felaktighet kan därför bli aktuell i en rättsprocess. Då påverkas bedömningen av hur väsentligt eller besynnerligt det felaktiga verifikatet är. Eventuella korrigeringar eller förändringar i verifikat borde också väcka en bokförares uppmärksamhet.¹³³ Man kan även argumentera för att en ärlig bokföringsskyldig har ett ännu större intresse än vad bokföraren har i att bokföringslagen följs, för det är mycket vanligare att den bokföringsskyldige döms för bokföringsbrott än att en extern bokförare döms för samma brott.

En möjlig delorsak till att åklagarämbetets syn på bokförarens ställning ändrat mot ett strängare förhållningssätt kan vara ett liknande ändamål som framfördes i lagutskottets betänkande 2/2017 rd. I betänkandet finner man en tydligt uttalad antydning om att ett strängare förhållningssätt är en önskvärd utvecklingsriktning för rättspraxis. Visserligen handlar lagutskottets betänkande om straffrättsligt ansvar för juridiska personer och lagutskottet ondgör sig över att de allra flesta samfundsböter yrkas och döms ut främst för arbetarskyddsbrott trots att straffansvaret för juridiska personer numera omfattar totalt fler än hundra olika brott. Lagutskottet eftersöker en ökning i antalet dömda juridiska personer samt tillägger att det också bör uppmärksammas i utbildningen för de straffrättsliga myndigheterna.¹³⁴ Eftersom juridiska personers straffrättsliga ansvar för bokföringsbrott blir aktuellt endast om rekvisitet för grovt bokföringsbrott uppfylls, kunde den ökade mängden åtal mot externa bokförare bero på bl.a. en utvidgad tillämpning av straffrättsligt ansvar för andra än den bokföringsskyldige. Åtal för bokföringsbrott riktas istället mot bokföringsbyråers representanter då själva bokföringsbyråerna som juridiska personer inte kan åtalas såvida inte fallet handlar om grovt bokföringsbrott. Nyss nämnda anknytning kan visserligen avfärdas som spekulation men diskussionen i rättsvetenskaplig litteratur har inte entydigt klarat av att påvisa vilka omständigheter som medverkat till att rättspraxis år för år påvisar en allt strängare syn mot bokförare. Som tänkvärd jämförelsepunkt är det i sammanhanget värt att notera att storleken på samfundsböter enligt rättspraxis bestäms relativt godtyckligt och inkonsekvent¹³⁵. Det är inte omöjligt att

¹³³ Leppiniemi 2015, s. 27-28.

¹³⁴ LaUB 2/2017 rd, s. 4-5.

¹³⁵ Pirttialo 2017, s. 343.

dylikt godtycke och dito inkonsekvens förekommer även hos andra straffrättsliga myndigheter såsom åklagarväsendet.

För att höra åklagarväsendets synpunkt intervjuades för denna avhandling statsåklagare Sahavirta. Hon håller med om att åklagare tidigare ofta utnyttjade bokförare som vittnen i fall som rörde ekonomibrott. Sahavirta framhåller dock att bokförare tidigare även utnyttjats som vittnen i situationer då bevisföringen snarare fordrat att de hade behandlats som misstänkta eller svarande i målet. Vidare pekar Sahavirta på att den tidigare kutymen varit ett missförhållande som uppmärksammats redan i minst 15 år. Därför diskuteras frågan fortfarande i samband med åklagarväsendets utbildningar som rör bokföringsbrott. Problemet är enligt Sahavirta välbekant för åklagarväsendet. Hon betonar att förändringen i lagstiftning i april 2017, som rör juridiska personers straffrättsliga ansvar, inte påverkat utbildningen av åklagare vad gäller enskilda bokförares straffrättsliga ansvar. Dessutom vill Sahavirta uppmärksamma att det redan i tio år funnits viss oro för att bokförares straffrättsliga ansvar delvis bedöms genom praxis som varierar regionalt. I åklagarväsendets utbildning har man försökt korrigera den regionala variationen. Utgångspunkten är enligt Sahavirta att bokförare och revisorer bär ansvar för sin yrkesverksamhet även straffrättsligt, ifall de bryter mot de lagar som gäller deras verksamhet på ett sätt som enligt strafflagen är straffbart. Sahavirta har inte kännedom om hur många bokföringsbyråer som dömts straffrättsligt som juridisk person, men enligt hennes uppfattning är det inte vanligt. Åklagare granskar bokförares straffrättsliga ansvar *in casu* och i ljuset av de faktum som uppdragas i varje enskilt fall. Ifall bokförarens handlingar enligt åklagaren uppfyller straffrekvisitet för något brott, är åklagaren tvungen att väcka åtal, om inte skäl för att låta bli föreligger. Om en juridisk persons straffansvar blir tillämpligt i något enskilt fall, måste åklagaren likaså yrka på att den juridiska personen ställs till svars, om inte åter skäl för att låta bli föreligger.¹³⁶ Å andra sidan finns det inom den rättsvetenskapliga litteraturen belägg för att åklagarna har ett stort diskretionärt utrymme för att besluta om förundersökning ska inledas eller inte samt om brottsmisstankar ska skrivas av under eller efter avslutad förundersökning.¹³⁷

Sahavirta betonar att åklagarnas bedömning av bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer, samt bokföringsbyråers representanters ansvar, alltid görs *in casu* och att

¹³⁶ Sahavirtas svar 15.3.2019, samt själva intervjufrågorna som ställts till henne 14.3.2019, följer som bilaga med denna avhandling.

¹³⁷ Korsell 2003, s. 221.

omständigheterna kring varje enskilt fall påverkar den bedömningen. Argumentet ändrar dock inte på det faktum att antalet åtal mot bokförare har ökat¹³⁸. Givetvis inverkar åklagarnas bedömning endast på ifall åtal ska väckas. Domstolens bedömning i fallet avgör sedan själva utfallet. Om man utgår från Sahavirtas svar kan man dra slutsatsen att tidigare rättspraxis i själva verket är bristande. Speciellt anmärkningsvärt är hennes omdöme att bokförare tidigare endast utnyttjats som vittnen även i situationer då bevisföringen räckt till för att bemöta bokföraren som misstänkt eller svarande i målet. Om Sahavirtas uppfattning i ärendet är korrekt utgör åklagarväsendets förändrade inställning gentemot bokförare i princip en juridiskt välkommen förbättring. Det är viktigt för rättssäkerheten att åklagare följer de grundprinciper som lagstiftningen ger dem så precist som möjligt. Sahavirtas svar antyder att åklagarväsendet i vissa situationer försummat att göra det tidigare. Därmed är en korrigerande av förfarandet motiverad. Däremot skapar en förändring i rättspraxis, som inte är baserad på en lagförändring, osäkerhet bland dem som berörs av rättsområdet – i detta fall bokföringsbranschen. Lagens tillämpning borde vara förutsägbar. Man kan argumentera för att en öppnare diskussion kring åklagarväsendets förändrade inställning hade möjliggjort en gynnsammare inställning från branschens håll samt potentiellt minskat på mängden bokföringsbrott som bokföringsbyråer eller deras representanter gör sig skyldiga till. De skolningstillfällen som hållits kring ämnet har av allt att döma inte räckt till för att förmedla åklagarväsendets nya budskap till bokföringsbyråer.

4.2.2 Hävningsgrunder för bokföringsuppdrag

Bokföringsbyråer kan, genom att beakta rättspraxis och bokföringsnämndens utlåtanden, vidta åtgärder för att undvika straffrättsligt ansvar. Ekonomiadministrationsförbundet i Finland tillhandahåller för sina medlemmar allmänna avtalsvillkor (TAL2018) som medlemmarna med fördel kan använda sig av då de ingår kontrakt med bokföringsskyldiga.¹³⁹ I ramavtalet ingår hävningsgrunder. Vid hävning av avtal krävs ingen uppsägningstid på två månader, såsom i övrigt är fallet enligt villkoren. En av hävningsgrunderna är att serviceproducenten¹⁴⁰ och den bokföringsskyldige har meningsskiljaktigheter om innehållet eller

¹³⁸ Vento 2005, s. 26-27; Fredman 2018, s. 32.

¹³⁹ Fredman 2018, s. 36.

¹⁴⁰ Serviceproducenten är i allmänhet en bokföringsbyrå. Även enskilda personer kan erbjuda externa bokföringstjänster.

betydelsen av en lag, en förordning, rekommendation eller anvisning.¹⁴¹ Beträffande meningsskiljaktigheter poängterar Andersson, Dahlqvist och Elofsson att bokföringsbyråer inte helt okritiskt kan nöja sig med de uppgifter eller påståenden som en bokföringsskyldig klient anger åt bokföringsbyrån. Den som ansvarar för arbetet i bokföringsbyrån riskerar då straffrättsligt ansvar för medhjälp till bokföringsbrott.¹⁴² Påståendet får stöd av Svea Hovrätts mål B 4213-03 från 15.5.2004,¹⁴³ samt NJA 2008, s. 697.¹⁴⁴ Bokföringsbyråer har alltså en viss utredningsskyldighet. Med stöd av rättspraxis räcker det inte med att en bokföringsbyrå ber den bokföringsskyldige korrigera eller utreda oklart bokföringsmaterial. Bokföringsbyrån måste också få ett tillfredsställande svar. Följaktligen är de allmänna avtalsvilkorens hävningsgrunder erforderliga, så bokföringsbyråer inte är tvungna att ansvara för misstänksamt bokföringsmaterial som de inte fått ett tillfredsställande svar om.

Med ovan nämnda hävningsgrund behöver förbundets medlemmar inte ansvara för bokföring som de inte själva accepterar till fullo. Annars kunde dylika problematiska situationer kunna uppstå i de fall då bokföringsskyldigas, i värsta fall oärliga, uppgifter om verifikationer inte accepteras av den serviceproducent som utför bokföringen och uppgör bokslutet. Straffrättsligt ansvar kan inte undvikas enbart genom avtal¹⁴⁵. Hävningsgrunderna för avtal mellan bokföringsbyråer och bokföringsskyldiga är förhållandevis lätta. De allmänna avtalsvilkoren är ämnade att förbättra rättsskyddet för bokföringsbyråer och de anställda vid bokföringsbyråer¹⁴⁶.

I situationer då det är uppenbart att den bokföringsskyldige inte har någon brottslig avsikt, men bokföringsmaterialet av någon annan anledning är oredigt, finns inte grund för att häva avtalet. Då ska felaktigheterna i bokföringen vid mån om möjlighet korrigeras och bokslutet upprättas omsorgsfullt med den bästa information som finns till handa. Enligt bokföringsnämnden innebär upprättandet av alla bokslut vissa osäkerhetsmoment och antaganden.¹⁴⁷ Meningsskiljaktighet är däremot som hävningsgrund speciellt viktig i de fall då någon personligen gjort sig skyldig till ekonomibrott inom den bokföringsskyldiga organisationen eller

¹⁴¹ Allmänna avtalsvillkor TAL2018, s. 1-2.

¹⁴² Andersson – Dahlqvist – Elofsson 2011, s. 48.

¹⁴³ Se kap. 5.1.6.

¹⁴⁴ Se kap. 5.1.2.

¹⁴⁵ Tapani 2018, s. 692.

¹⁴⁶ Fredman 2018, s. 36.

¹⁴⁷ BFN 1920/2014.

för organisationens räkning. I dylika fall försöker den skyldige ofta dölja sina spår,¹⁴⁸ varvid meningsskiljaktigheter med serviceproducenten lätt uppstår, åtminstone om serviceproducenten anar oråd¹⁴⁹. Ekonomiadministrationsförbundets egen rekommendation är att serviceproducenter häver avtal med den bokföringsskyldige ifall allvarliga meningsskiljaktigheter uppstår. På det sättet kan serviceproducenten undvika ansvar för felaktig bokföring eller ett felaktigt bokslut.¹⁵⁰

4.2.3 Straffansvarets utformning och bokföringsbyråns handlingsutrymme

Vento påpekar att strafflagens rekvisit för bokföringsbrott sträcker sig utanför de personer som uppenbart innehar ansvarsställning i ett företag. Beträffande ansvarsfördelningen mellan den bokföringsskyldige och en extern bokförare som serviceproducent menar Vento att grundregeln ter sig okonstlad. Så länge som bokföraren, eller den instans som bokföraren jobbar för, sköter rutinmässig bokföring enligt klientens anvisningar kan bokföraren inte bli straffrättsligt ansvarig för sin klients verksamhet. En förutsättning är att bokföraren skött uppdraget så väl som möjligt och i enlighet med de anvisningar som klienten angivit. Till rutinmässiga bokföringsuppgifter räknas även bl.a. uppgörande av bokslut och skattedeklaration.¹⁵¹ Ifall en bokföringsskyldigs bokföringsmaterial är mycket rörigt kan en bokförare beviljas tilläggstid av bokföringsnämnden för upprättandet av bokslut, ifall bokföraren motiverar väl sitt behov för tilläggstid. Godtagbara motiveringar är bl.a. bokföringens opålitlighet eller korrigeringar som måste göras i bokföringen.¹⁵² Det lönar sig för en bokföringsbyrå att anhålla om tilläggstid i nyss nämnda situationer för eljest finns det risk för att bokföringsbyrån och dess representanter hamnar att bära åtminstone en del av det straffrättsliga ansvar som kan följa av ett felaktigt bokslut.

Risk för straffrättsligt ansvar för bokföraren eller bokföringsbyråns representanter uppstår ifall dessa fungerar mera självständigt än vad som ovan beskrivs.¹⁵³ Ifall bokföraren (eller en annan representant för en bokförings- eller ekonomiadministrationsbyrå) börjar självständigt besluta om hurdana poster som bokförs, ökar bokförarens risk för straffrättsligt ansvar såvida

¹⁴⁸ Vento 2005, s. 25; Korsell 2003, s. 173.

¹⁴⁹ Tapani 2017, s. 54.

¹⁵⁰ Fredman 2018, s. 36.

¹⁵¹ Vento 2015, s. 28-29.

¹⁵² BFN 1800/2007. Se även BFN 1802/2007.

¹⁵³ Hällström 2007, s. 105; BFN 1866/2011. Se även RP 66/1988 rd, s. 90; Vento 2005, s. 26-27; Koponen – Sahavirta 2007, s. 65-66; Andersson – Dahlqvist – Elofsson 2011, s. 48-49.

bokföringen senare visar sig innehålla brister eller felaktigheter. För att rekvisitet för bokföringsbrott eller grovt bokföringsbrott ska uppfyllas förutsätts visserligen alltid uppsåt eller åtminstone kännedom om att oriktiga eller vilseledande uppgifter tas in i bokföringen eller kännedom om att bokföringen förstörs, döljs, skadas eller underlåts att upprättas. Vento poängterar att även om bokföraren sköter sitt uppdrag klanderfritt är det viktigt att denne kontinuerligt dokumenterar sitt förfarande. Ifall bokföraren exempelvis inte (helt eller delvis) erhåller bokföringsmaterial av den bokföringsskyldige, ska bokföraren dokumentera att han eller hon försökt vidta åtgärder och t.ex. begärt att få bokföringsmaterialet av den bokföringsskyldige. På så sätt kan bokföraren senare visa att denne inte på eget bevåg eller med avsikt strävat efter att upprätta ett bristfälligt eller oriktigt bokslut. Ifall en bokförarens klient inte åtgärdar problempunkterna efter flera uppmaningar måste bokföraren enligt Vento överväga ett uppehåll eller rent av hävande av klientuppdraget.¹⁵⁴ Genom att häva klientuppdraget kan en bokföringsbyrå åtminstone undvika eventuellt framtida straffrättsligt ansvar på grund av fortgående oklarheter. Ifall ett avtal inte hävts och straffrättsligt ansvar blir aktuellt kan ansvaret inom en bokföringsbyrå fördelas på ledningen eller den bokförare som i praktiken handhaft ifrågavarande bokföringsuppdrag. Straffansvaret kan också gälla båda av de nyss nämnda och utesluter på intet sätt den bokföringsskyldiges eventuella straffansvar i ärendet. En bokförarens ansvar försvinner inte av att bokföraren följt ledningens anvisningar, ifall bokföraren själv varit medveten om att förfarandet är lagstridigt. I exceptionella fall kan också en bokföringsbyrås ledning anses medansvarig till en anställds gärning som ledningen varit omedveten om. Därför är kommunikationen inom en bokföringsbyrå viktig.¹⁵⁵

Utvecklingen i rättspraxis utvisar att bokförare döms i allt högre grad. Vento hävdar att de senaste årens domar utvisar att det för bokförare lönar sig att dra sig ur riskfyllda klientuppdrag i ett tidigare skede än vad som varit nödvändigt förut, för att bokförare således ska undvika risken för straffrättsligt ansvar. Som exempel lyfter Vento fram att bokförare dömts i en situation då bokföringsarbetet upphört på grund av obetalda bokföringsfakturer. Vento specificerar inte vilket eller vilka rättsfall som åsyftas, men han skriver att rätten dömde både den bokföringsskyldige och bokföraren. Den bokföringsskyldige hade nämligen fortsatt leverera bokföringsmaterial till bokföraren och rätten ansåg att bokföraren hade haft möjlighet att upprätta bokslut med hjälp av bokföringsmaterialet. Rättens rådande linjedragning i frågan är

¹⁵⁴ Vento 2015, s. 29.

¹⁵⁵ Fredman 2018, s. 36. Se även Lehtonen 2012, s. 27; Fredman 2018, s. 36; Leppiniemi – Kaisanlahti 2019, kap. 5, Lainsäädäntö ja sen tulkintaperiaatteet, stycke Kirjanpitorikos ja kirjanpitorikkomus.

enligt Vento för sträng mot bokförare och bokföringsbyråer. Han betonar att dylik rättspraxis oberoende är en realitet som bör beaktas av bokförare och bokföringsbyråer då de överväger vilka riskerna för eget straffrättsligt ansvar i verksamheten är.¹⁵⁶

Den straffrättsliga ansvarsfördelningen kan även basera sig på avtal. I många fall kan överenskommelser om vem som bär ansvar för bokföringens laglighet vara giltiga. Enligt Fredman och HD 2001:85 kan ansvaret dock aldrig helt upphöra tack vare avtal.¹⁵⁷ Det innebär att någon alltid fungerar som ansvarsperson oberoende av vad som överenskommit. Enligt första momentet i aktiebolagslagens (624/2006) 6 kap. 2 § om styrelsens uppgifter svarar styrelsen för bolagets förvaltning och för att bolagets verksamhet är ändamålsenligt organiserad. Enligt samma lagrum svarar styrelsen dessutom för att tillsynen över bolagets bokföring och medelsförvaltningen är ordnad på behörigt sätt. Ifall aktiebolaget har en verkställande direktör ska denne enligt aktiebolagslagens 6 kap. 17 § 1 mom. ge styrelsen och dess ledamöter de upplysningar som styrelsen behöver för att sköta sina uppgifter.

I stora företag är styrelsens uppgift i praktiken närmast att välja företagets övre ledning samt övervaka ledningen. Dessutom hör bland annat uppgifter med anknytning till att skapa och uppfölja ett inre kontrollsystem till styrelsen i stora företag.¹⁵⁸ Ifall ett aktiebolag har en verkställande direktör måste denne enligt aktiebolagslagens 6 kap. 17 §, om verkställande direktörens allmänna uppgifter, se till att företagets bokföring är lagenlig och att medelsförvaltningen är ordnad på ett tillförlitligt sätt. Utgångspunkten är således att ett aktiebolags verkställande direktör i första hand bär ansvaret för bokföringens lagenlighet.¹⁵⁹ I HD 2001:87 fastställer högsta domstolen dock att det straffrättsliga ansvaret gäller en person endast om denne, med stöd av sin självständiga beslutandemakt i företaget, *de facto* har möjlighet att ta hand om de åligganden som har med bokföringen att göra.

Utöver risken för att en bokförare döms som medskyldig till bokföringsbrott lyfter Vento fram ett presumtivt utfall där en bokförare döms ensam skyldig till bokföringsbrott. Han framställer ett scenario där bolagsmännen eller styrelsen för ett företag anlitar en kunnig serviceproducent

¹⁵⁶ Vento 2015, s. 29.

¹⁵⁷ Fredman 2018, s. 36.

¹⁵⁸ Lehtonen 2012, s. 26; Tapani 2018, s. 692-693. Se även Vahtera 1986, s. 16-18; Lehtonen 1991, s. 124; af Schultén 2003, s. 488-489.

¹⁵⁹ Airaksinen – Pulkkinen – Rasinaho 2010, s. 495; Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2012, s. 558, 596-600. Se även Mähönen – Villa 2006, s. 167.

till att sköta företagets bokföring samt ger serviceproducenten riktiga och tillräckliga uppgifter för uppdragets skötsel. Dessutom övervakar de att serviceproducenten strävar efter att sköta uppdraget korrekt. Om bokslutet i en sådan situation uppvisar brister eller oriktigheter riskerar serviceproducenten att bli dömd som enda skyldig. Dyliga situationer är sällsynta men enligt straffrekvisiten inte omöjliga.¹⁶⁰

Utöver omedelbart gärningsmannaskap delas medverkan, av strafflagens 5 kap. (515/2003), i medelbart gärningsmannaskap, medgärningsmannaskap, medhjälp och anstiftan.¹⁶¹ Bokföringsbyråer bör således beakta att också egentlig medverkan kan bli aktuellt i form av medhjälp eller anstiftan. I huvudsak har bokföringsbyråers representanter uttryckligen dömts för medhjälp och anstiftan¹⁶², även om rättspraxis den senaste tiden medfört en strängare tolkning av bokföringsbyråers involvering.¹⁶³ I motiveringarna till Helsingfors hovrätts dom 458, given 22.2.2011, anges att en bokföringsbyrås representant oftast endast kan anses vara medhjälpare till bokföringsbrott och att även en sådan dom fordrar att en tydlig avvikelse från lagenligt handlande skett.¹⁶⁴

Trots att det varit mera sällsynt kan en bokföringsbyrås representant också anses bära gärningsmannans ansvar. Enligt lagutskottets betänkande 7/1985 rd krävs, för en bokförarens gärningsmannaskap för bokföringsbrott, en tydlig självständig ställning i vilken bokföraren verkar för den bokföringsskyldiges räkning, inbegripande de följder som det medför.¹⁶⁵ Med följder avses det ansvar som den bokföringsskyldige som utgångspunkt bär för att bokföring och bokslut upprättas. Utgående från lagutskottets betänkande kan man dra slutsatsen att den som tar emot som uppdrag att sköta bokföring för en annans räkning, redan från början ska vara införstådd med att uppdraget även inbegriper straffrättsligt ansvar för möjligen förekommande oriktigheter.

I strafflagens 30 kap. 9 § 1 mom. och 10 § 1 mom. föregås formuleringen *den åt vilken bokföringen har uppdragits* av ordet *eller*. Formuleringen ger upphov till tolkningsfrågan ifall

¹⁶⁰ Vento 2015, s. 30.

¹⁶¹ Hällström 2007, s. 85.

¹⁶² Vento 2015, s. 28-30.

¹⁶³ Vento 2015, s. 28-30; Fredman 2018, s. 32. Se även kap. 4.2.1.

¹⁶⁴ Se även Vento 2005, s. 26-27; Koponen – Sahavirta 2007, s. 65-66; Fredman 2018, s. 32.

¹⁶⁵ LaUB 7/1985 rd, s. 2. Se även Vento 2015, s. 28-30.

straffansvaret samtidigt kan komma att gälla både å ena sidan en bokföringsskyldig, en företrädare för denne eller den som utövar faktisk beslutanderätt inom en bokföringsskyldig juridisk person samt å andra sidan den åt vilken bokföringen har uppdragits. Lagutskottet tar i sitt betänkande 7/1985 rd ställning till frågan och konstaterar att termen *eller* inte orsakar en sådan begränsning som medförde att endast en av de ovannämnda aktörerna kunde dömas per bokföringsbrott.¹⁶⁶

5 RÄTTSFALL OCH BOKFÖRINGSNÄMNDENS UTLÅTANDEN

5.1 Rättsfall

5.1.1 HD 2010:91 (omröstn.)

A, som ensam ägde samtliga aktier i bolaget, hade i utmätning konstaterats medellös. Bolaget hade givit lån till A och till en del bolag i hans närkrets, som inte hade tillgängliga medel för att betala tillbaka skulderna. Fordringarna hade i A:s bolags balans bokförts till deras nominella värde, trots att fordringarna egentligen saknade värde på grund av gäldenärernas ekonomiska situation.

A dömdes för två bokföringsbrott och för andra brott tillsammans till fängelse i ett år och två månader. Verkställande direktören på den bokföringsbyrå som skött bolagets bokföring dömdes för två bokföringsbrott tillsammans till 80 dagsböter. Ett av de fem justitieråden hade avvikande mening.

Högsta domstolen motiverar sin dom bland annat genom att hänvisa till förarbetet till tidigare lagstiftning – RP 66/1988 rd:

”I förarbetet till den tidigare lagstiftningen (RP 66/1988 r, s. 90) har konstaterats om fördelningen mellan ansvaret för dessa personer att den bokföringsskyldiges egen andel i vissa fall kan begränsas till att denna endast lämnar in sitt bokföringsmaterial till byrån. Då en utomstående, som har fått detta i uppdrag, upprättar bokföringen och bokslutet fördelar sig det straffrättsliga ansvaret mellan personen och den bokföringsskyldige enligt vilken andel uppdragets mottagare i praktiken har haft. Om den bokföringsskyldige endast har levererat bokföringsmaterialet till bokförings- eller redovisningsbyrån utan att ge anvisningar om hur arbetet ska utföras kan den bokföringsskyldige falla helt utanför det straffrättsliga ansvaret. Om

¹⁶⁶ LaUB 7/1985 rd, s. 2.

den bokföringsskyldige och den externa uppdragsmottagaren upprättar bokföringen och bokslutet tillsammans ansvarar de i allmänhet båda för felaktigheter i bokföringen.”

I propositionen framhålls att den bokföringsskyldige t.o.m. helt kan falla utanför det straffrättsliga ansvaret ifall den externa bokföraren åtagit sig att utföra bokföringsarbetet på egen hand. Ifall den bokföringsskyldige och den externa bokföraren upprättat bokföring och bokslut tillsammans ansvarar de i allmänhet båda för felaktigheter i bokföringen.¹⁶⁷

Enligt Tapani kan den bokföringsskyldige inte blint förlita sig på en extern bokförare, utan bär också själv ansvar, beroende på bl.a. arbetsfördelning samt den bokföringsskyldiges kunskap och erfarenhet.¹⁶⁸ Även Andersson, Dahlqvist och Elofsson understryker den bokföringsskyldiges ansvar att övervaka att bokföringen sköts.¹⁶⁹ I NJA 2003, s. 550 dömde Sveriges Högsta domstol en person, som skötte det administrativa arbetet i styrelsen i ett aktiebolag, för bokföringsbrott till villkorligt fängelsestraff då denne försummat att övervaka att den anlidade bokföringsbyrån utför bokföringsarbetet. Den bokföringsskyldige kan med andra ord inte helt outsourca sitt straffrättsliga ansvar även om själva bokförings- och bokslutsarbetet kan outsourcas.

Genom sin hänvisning till RP 66/1988 rd pekar dock högsta domstolen i Finland på en tydlig ansvarsfördelning som framgår ur regeringspropositionen. Det straffrättsliga ansvaret kan å ena sidan fördelas mellan den bokföringsskyldige och en utomstående bokförare, beroende på hur de sinsemellan delat på bokföringsarbetet och upprättandet av bokslut. Å andra sidan anges att ju större del av arbetet med bokföringen och bokslutet som bokföringsbyrån åtar sig att sköta på egen hand, desto större är också bokföringsbyråns ansvar för bokföringens och bokslutets riktighet. Bokföringsbyrån kan rentav anses bära hela ansvaret. För att ansvaret ska falla på endast bokföraren, således helt uteslutande den bokföringsskyldiges ansvar, krävs dock att den bokföringsskyldige inte har befattat sig med uppgörandet av bokföring eller bokslut över huvud taget. Den vetenskapliga diskussionens konsensus överensstämmer med regeringspropositionen och högsta domstolens motivering.¹⁷⁰

¹⁶⁷ RP 66/1988 rd, s. 90.

¹⁶⁸ Tapani 2018, s. 695.

¹⁶⁹ Andersson – Dahlqvist – Elofsson 2011, s. 48.

¹⁷⁰ RP 66/1988 rd, s. 90. Se även Hällström 2007, s. 105; Koponen – Sahavirta 2007, s. 65-66; Andersson – Dahlqvist – Elofsson 2011, s. 48-49; BFN 1866/2011; Vento 2015, s. 29.

Den viktigaste enskilda orsaken till varför bokföringsbyråns verkställande direktör dömdes som gärningsman för två bokföringsbrott i HD 2010:91, istället för att dömas för medhjälp, var att bokföringsbyrån bedömdes ha vetskap om att den bokföringsskyldige var medellös. Det förklarar också varför bokföringsbyrån inte hade bett om utredning av den bokföringsskyldige. Bokföringsbyrån hade redan färdigt kännedom om att den bokföringsskyldige var överskuldssatt.

5.1.2 NJA 2008, s. 697

En näringsidkare (A) dömdes för bokföringsbrott eftersom han inte bokfört och inte heller upprättat eller bevarat verifikationer för alla affärshändelser. Hans bokföring och deklarerationer hade under några år skötts av en extern redovisningskonsult (B). I NJA 2008, s. 697 behandlades ifall B gjort sig skyldig till medhjälp till A:s bokföringsbrott. Högsta domstolen fann dock att B inte var skyldig till medhjälp eftersom B upprepade gånger uppmanat A att förbättra underlaget för bokföringen genom en mera tillförlitlig dokumentation och noggrannare noteringar. B hade således enligt Högsta domstolen inte förhållit sig passiv eller okritiskt godtagit ofullständigt dokumenterade uppgifter av A. Det faktum att B fortsatte sköta A:s bokföring ansågs av rätten inte ha uppmuntrat till att de bristfälliga rutinerna fortsättningsvis kvarstod. Domstolens bedömning påverkades av att ifrågavarande klientförhållande pågått under en relativt kort tid. B hade genom fortsatt åtagande av A:s bokföringsarbete inte försökt underlätta A:s bokföringsbrott eller på annat sätt heller främjat A:s gärningar, enligt vad som avses i svenska brottsbalkens 23 kap. 4 § (458/1994).

Andersson, Dahlgvist och Elofsson menar att B slapp straffrättsligt ansvar eftersom bristerna i A:s bokföring i första hand hänförde sig till grundbokföringen. Författarna lyfter fram den rättsvetenskapliga diskussionens konsensus i frågan, det vill säga att bedömningar, värderingar och beslut som en extern bokförare gör för den bokföringsskyldiges räkning och som påverkar bokslutet, höjer bokförarens straffrättsliga ansvar i fallet.¹⁷¹ Samma resonemang använder även Helsingfors hovrätt sig av 22.2.2011 i motiveringarna till sin dom 458.¹⁷² Sveriges Högsta domstols prejudikat NJA 2008, s. 697 bekräftar klart att bokförarens passivitet och klientförhållandets längd har stor vikt vid bedömningen av bokförarens ansvar. Med

¹⁷¹ Andersson – Dahlgvist – Elofsson 2011, s. 48-49. Se även RP 66/1988 rd, s. 90; Vento 2015, s. 29; Hällström 2007, s. 105; Koponen – Sahavirta 2007, s. 65-66; BFN 1866/2011.

¹⁷² Se kap. 5.1.5.

passivitet syftas dock i detta fall på avstående från att göra beslut för den bokföringsskyldiges räkning. B hade uppfyllt sin utredningsskyldighet i den mån som rätten ansåg tillräcklig. Därmed hade B inte förfarit passivt i ordets motsatta bemärkelse, vilket vore att acceptera den bokföringsskyldiges underlag för bokföringen.

5.1.3 Helsingfors hovrätt 5.5.2017, dom 17/118371

A har lyft av bolagets tillgångar till sig själv och använt av bolagets tillgångar till annat än bolagets utgifter, vilket har orsakat bolaget betalningsoförmåga och förvärrat betalningsoförmågan. B har fungerat som underleverantör för den bokföringsbyrå som mottagit ifrågavarande bokföringsuppdrag. Han har skött ett flertal bokföringsuppdrag å bokföringsbyråns räkning även tidigare.

Enligt hovrätten har A och B gjort sig skyldiga till grova bokföringsbrott. Därutöver har A gjort sig skyldig till grova gäldenärsbrott. Hovrätten dömde A till villkorligt fängelse i ett år och tre månader samt B till villkorligt fängelse i tio månader. A dömdes dessutom till skadeståndsansvar gentemot de målsägande. Genom avgörande 471 gav högsta domstolen 2.3.2018 inte besvärstillstånd i fallet.

Helsingfors hovrätt bedömde att B som bokförare hade haft en lika stor roll i handlandet som A. Hovrätten anser också att B tack vare sin utbildning och erfarenhet måste ha förstått att lyftandet av tillgångar från företaget har varit värdelöst för företaget och att lyftandet av tillgångar inte haft företagsekonomiska grunder. B hade enligt hovrätten varken följt den centrala försiktighetsprincipen eller god bokföringssed. B hade inte heller på något annat sätt i uppdraget av bokslutet lyft fram de oklarheter som hade att göra med lyftandet av tillgångar från företaget. Istället kunde B enligt hovrätten ha bokfört lyftandet av tillgångar som kreditförluster. Hovrätten konstaterade att bedömningen av B:s förfarande inte påverkas av den omständighet att B fungerade som underleverantör för en bokföringsbyrå. Emellertid fäste hovrätten uppmärksamhet vid att den externa bokförare som tidigare upprättat bolagets bokföring och bokslut meddelat skattemyndigheten om bolagets fordringar av A. Således hade B inte följt den bokföringskutym som tidigare brukats i bolaget. Vid utdömandet av villkorliga fängelsestraff åt A och B beaktade hovrätten bl.a. den markanta vinning som A och B genom det brottsliga förfarandet strävade efter. Även förfarandets långvarighet och planmässighet påverkade bedömningen av straffet.

Man kan utgående från hovrättens motivering dra slutsatsen att en bokföringsbyrås representant inte kan försvara sitt handlande med okunskap, vilket eventuellt kan fungera som förmildrande omständighet för en bokföringsskyldig. Visserligen ansåg hovrätten att straffvärdet för gärningen var högre för A som bokföringsskyldig än för B som bokförare, trots att hovrätten konstaterade att både A och B hade gärningsmannans ansvar. I hovrättens motivering framgår bl.a. att hovrätten beaktade B:s utbildning och erfarenhet i sin bedömning av B:s ansvar i fallet. Med andra ord innebär den utbildning och erfarenhet som bokförare innehar en faktor som höjer risken för gärningsmannans ansvar. Koponen och Sahavirta lyfter fram att uppsåt uppfylls, i samband med bokföringsbrott, ifall den bokföringsskyldige visste att bokföringsunderlaget var felaktigt.¹⁷³ Samma resonemang gäller enligt rättspraxis bokföringsbyråers representanter.

Koponen uttrycker att aktörer inom näringsverksamhet kan åläggas med en skyldighet att hålla sig medvetna om näringsgrenens lagstiftning, sin egen ekonomiska ställning samt hur allmänrättsliga förpliktelser är hanterade. Om inte beskrivna skyldighet förstärktes med straffrättsligt ansvar, skulle okunskap av lagen vara lönsamt. Det straffrättsliga systemet kan inte uppmuntra till att hålla sig okunnig, utan allmänheten kan åläggas med skyldigheter som motvikt till dess rättigheter.¹⁷⁴ Beträffande utredningsskyldighet påpekar Hyttinen att lagutskottet i sitt betänkande 28/2002 rd ville lämna spelrum för omständighetsuppsåtets nedre gräns. Högsta domstolen har däremot i motiveringar betonat rättssäkerhet och förutsägbarhet av straffrättslig tillämpning, genom att framhålla utredningsskyldigheten.¹⁷⁵ Omständighetsuppsåtet inbegriper i sista hand vilka faktorer rätten granskar då den i en straffrättslig process bedömer den svarandes insikt.¹⁷⁶

Hovrätten klandrar i dom 17/118371 dessutom bokföraren för att denne inte har följt försiktighetsprincipen. Med försiktighetsprincipen syftar hovrätten dock inte på att bokföraren borde ha dokumenterat sitt agerande och sin kommunikation med den bokföringsskyldige, utan däremot på den bokföringsmässiga försiktighetsprincipen¹⁷⁷. Principen hänger också ihop med god bokföringssed, i enlighet med bokföringslagens 1 kap. 3 §, som hovrätten likaså

¹⁷³ Koponen – Sahavirta 2007, s. 88; Tapani 2018, s. 706-707.

¹⁷⁴ Koponen 2004, s. 118. Se även Lahti 2003, s. 153.

¹⁷⁵ Hyttinen 2016, s. 928-929. Se även LaUB 28/2002 rd, s. 9-10.

¹⁷⁶ Tapani 2005, s. 284.

¹⁷⁷ Se kap. 3.3.2.

konstaterar att bokföraren inte följt. Domen åskådliggör att bokslutsprinciperna, som bokföringslagen föreskriver, påverkar det straffrättsliga ansvaret för en bokföringsbyrås representant. Trots att en del av principerna, inte minst principen om god bokföringssed, kan anses oklara har de bevisligen en roll i dömandet av straffrättsligt ansvar för bokföringsbrott. För en bokföringsbyrå och dess representanter är det angeläget att uppmärksamma bokslutsprincipernas inverkan på straffrättsligt ansvar.

5.1.4 Åbo hovrätt 20.12.2016, dom 1230

En bokföringsbyrå med två företagare (A och B) var till bolagsformen öppet bolag. Under flera års tid förskingrade A av sina klienter totalt hundratusentals euro. B hade inte stor chans att upptäcka förskingringen eftersom A och B hade etablerat var sitt eget klientel. Dessutom hade kontotransaktionerna skett direkt från klienternas bankkonton till A:s personliga konto, varvid B hade svårt att upptäcka förskingringen. Enligt rätten hade bokföringsbyråns klienter *de facto* större chans än B att upptäcka förskingringen.

Ur en bokföringsbyrås perspektiv är rättsfallets intressantaste aspekt inte straffrättsligt. Hovrätten bedömde nämligen att även B, som bolagsman i det öppna bolaget, var solidariskt ersättningsskyldig för bolagets skulder som genom A:s förskingring uppkommit. B:s skadeståndsansvar jämkades visserligen, i enlighet med 2 kap. 1 § 2 mom. i skadeståndslagen (412/1974), till 40 procent av det totala skadeståndskravet. Högsta domstolen beviljade inte besvärstillstånd för B. Endast A dömdes till straffrättslig påföljd i en separat rättegång. A blev 17.12.2014 i Ålands tingsrätts dom 14/155776 dömd för grov förskingring till ett ovillkorligt fängelsestraff på ett år och nio månader.

Den risk som för B realiserades beror i hög grad på den valda bolagsformen. Hovrätten hänvisar till regeringsproposition 6/1987 rd. I propositionen konstateras att bolagsmannens ansvar är en grundläggande del av skuldregleringssystemet för personbolag. Kännetecknande för detta ansvar är att det är personligt, obegränsat, primärt och solidariskt.¹⁷⁸ Med andra ord hör det till ett öppet bolags kännetecken att bolagsmännen personligen ansvarar för bolagets skulder och andra förpliktelser, även för de andra bolagsmännen. Hovrättens resonemang stöds också av Wilhelmson och Jääskinen som slår fast att utgångspunkten är att ansvaret för att en prestation är korrekt ligger hos bolaget och därmed hos bolagsmännen. Det spelar ingen

¹⁷⁸ RP 6/1987 rd, s. 17.

roll om uppgiftens anknytning till en viss person beror på juridiska eller faktiska omständigheter.¹⁷⁹

JämkanDET av skadeståndsbeloppet baserade sig på högsta domstolens prejudikat 2001:70. I prejudikatet har högsta domstolen slagit fast att jämkning av ansvaret bör vara möjlig i vissa fall. Avvikelser från den centrala principen om bolagsmannens ansvar bör dock enligt hovrätten inte ske genom jämkning i avsaknad av vägande skäl, utan endast undantagsvis. De vägande skälen motiverades i föreliggande Åbo hovrätts dom 1230 med att skadeståndsbeloppet för B vore oskäligt betungande och att B hade små chanser att upptäcka A:s förskingring. Dessutom fäste hovrätten uppmärksamhet vid att ersättningsskyldighetens belopp i förhållande till bolagets verksamhet var så stort att B i viss mån inte kunde förutsäga den risk som kom att realiseras. Beträffande jämkning på grund av oskäligt betungande ekonomisk börda hänvisar hovrätten till juridisk litteratur. Ståhlberg och Karhu konstaterar nämligen att jämkning på grund av oskälighet framför allt bör grunda sig på ekonomiska aspekter¹⁸⁰.

A blev i den första rättegången dömd för grov förskingring trots att själva förskingringen medfört även att A:s klienters bokföring blivit felaktig. Med andra ord hade A avsiktligt upprättat felaktiga bokslut för sina klienter, för att på så vis kunna dölja sin egen omfattande förskingring. Bokföringsbyråns klienter åtalades inte för bokföringsbrott, trots de felaktiga boksluten, eftersom det var bokföringsbyråns representant som tydligt var den enda gärningsmannen i fallet. Felaktigheterna i klientföretagens bokföring kom dock att kräva senare korrigeringar i klienternas bokslut. Hovrätten biföll inte de målsägandes yrkan om att få ersättning på erlagda bokförings- och löneräkningsarvoden. Bokföringsbyråns arbete hade enligt hovrätten inte varit helt förgäves.

En stor del av de förskingrade klientmedlen förlorade A i penningspel på Internet. I Åbo hovrätt pågår fortfarande en annan rättsprocess som har nära anknytning till fallet. Ålands tingsrätt dömde 28.2.2018 genom dom 18/108626 Ålands Penningautomatförening (svarande) till samfundsbot för penningtvätt av oaktsamhet. Svarande hade tillåtit bokföraren A fortsätta spela penningspel som svarande erbjöd, trots att det eventuellt fanns vissa skäl att misstänka att A:s stora tillgångar för spelandet hade olagligt ursprung. Ärendet behandlas för

¹⁷⁹ Wilhelmson – Jääskinen 2001, s. 211-212.

¹⁸⁰ Ståhlberg – Karhu 2013, s. 476.

tillfället i Åbo hovrätt¹⁸¹. Hovrätten meddelar sin dom i ärendet senast 11.4.2019.¹⁸² Till Helenius säger professor Dan Frände vid Helsingfors universitet i en intervju att processen kan gå vidare ända till högsta domstolen. Han anser att Ålands tingsrätt tvingats använda ganska mycket tid och kraft till den anonyma skulden.¹⁸³ Den anonyma skulden betyder i detta fall att svarande av tingsrätten dömts straffrättsligt trots att ingen enskild person dömts. Frågan är inte entydig eftersom strafflagens 9 kap. 2 § (61/2003) 2 mom. anknyter samfundsboten som straff till att en gärningsman existerar. Formuleringen lyder att samfundsbot döms ut även om det inte kan utredas vem gärningsmannen är eller om gärningsmannen av någon annan anledning inte döms till straff. Även strafflagens 9 kap. 3 § (743/1995) binder straffrekvisitet till en gärningsman. Svarande hävdar i fallet att det egentligen inte existerar någon som uppfyller definitionen på gärningsman.¹⁸⁴ I fallet är det besvärligt att bevisa anonym skuld särskilt av den orsaken att penningtvätt av oaktsamhet som gärning utgörs av försummelse. Enligt CK-doktrinen kring anonym skuld kan en domstol i vanliga fall basera klander på att flera enskilda personers avsikt tillsammans uppfyllt straffrekvisitet, trots att ingen av personerna medvetet eftersträvat något brottsligt syfte¹⁸⁵. Å andra sidan har CK-doktrinen kritiserats för att inte beakta företags organisationsstrukturer.¹⁸⁶ Organisationsstrukturerna kan i vissa fall skapa sådana situationer i vilka det helt enkelt är omöjligt för någon inom organisationen att bli medveten om att en presumtiv anonym skuld har uppstått inom organisationen.¹⁸⁷ Sahavirta påpekar att rekvisiten i strafflagens 32 kap. (766/1990) om häleri- och penningtvättsbrott (61/2003) inte uppfylls av att en juridisk person försummat sin anmälningsplikt.¹⁸⁸ Visserligen har aktsamhetsplikt en avgörande betydelse som kunde förstärkas genom att utvidga det straffrättsliga ansvaret till juridiska personer.¹⁸⁹

¹⁸¹ Granlund 2019.

¹⁸² Orre 2019.

¹⁸³ Helenius 2019.

¹⁸⁴ Rättsjämförelse utvisar att norska lov om straff inte medför samma olägenhet att döma ett företag skyldigt, trots att ingen enskild person dömts för brottet. 4 kap. 27 § stadgar nämligen specifikt att företag kan straffas även i fall ingen enskild person har utvisats skyldig till brottet eller uppfyllt villkoren om tillräknelighet enligt samma lags 3 kap. 20 §. Även den danska straffelovens 5 kap. 27 § stadgar tydligt att också en lagöverträdelse som kan tillräknas den juridiska personen som sådan kan uppfylla förutsättningarna för straffansvar för juridisk person, utan att överträdelsen nödvändigtvis behöver tillräknas en eller flera enskilda personer som har anknytning till den juridiska personen. Formuleringen i den svenska brottsbalkens 36 kap. 7 § ger upphov till delvis samma tolkningsproblematik som den finska strafflagens 9 kap. 2 § och 9 kap. 3 §. Se även kap. 4.1.2.

¹⁸⁵ Ragozino 1995, s. 439.

¹⁸⁶ Jaatinen 1998, s. 181.

¹⁸⁷ Hansen 1990, s. 997.

¹⁸⁸ Sahavirta 2007a, s. 174.

¹⁸⁹ RP 53/2002 rd, s. 35.

Den externa bokföraren A:s förskingring ledde till det mycket ovanliga händelseförlopp som ovan redogjorts för och analyserats. I vanliga fall har det i samband med ekonomiska brott varit lätt att hitta den gärningsman som gagnats av brottet¹⁹⁰. Givetvis var det uppenbart i brottsutredningen, samt i rättegången som först följde efter förskingringen, att A var gärningsman. Däremot är frågorna, kring vem eller vilka som är straff- och skadeståndsrättsligt ansvariga, mycket mera komplicerade i de senare rättegångarna som alla fått sitt ursprung av att A från första början gjorde sig skyldig till förskingringen.

5.1.5 Helsingfors hovrätt 22.2.2011, dom 458

Rättsfallet angår skatteförskingring som företaget X gjort sig skyldig till. X är verksamt inom fastighetsförmedling. Helsingfors hovrätt dömde utöver företagets huvudägare och styrelsemedlemmar även A, som verkat som ekonomichef i X och ansvarat för företagets ekonomiförvaltning, som gärningsman till fängelsestraff. Både A och företagets två huvudägare och styrelsemedlemmar hade i Helsingfors tingsrätt dömts till över två år långa ovillkorliga fängelsestraff men A:s dom ändrades av hovrätten till ett år och tio månaders villkorligt fängelse. Brotsrubriceringarna var bokföringsbrott, grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott. Dessutom dömdes nio verkställande direktörer för X:s dotterbolag till ungefär ett års villkorliga fängelsestraff. De svarande måste också återgälda åt staten den ekonomiska vinning som de genom skatteförskingringen åtnjöt.

Även om A verkade som bokförare inom X är rättsfallet relevant för denna avhandling. Hovrätten begrundar nämligen A:s straffrättsliga ansvar genom att jämföra A:s ansvar som bokförare inom X med hur en extern bokförares straffrättsliga ansvar skulle bedömas i motsvarande situation. I samband med det resonemanget hänvisar hovrätten till rättsvetenskaplig litteratur och konstaterar att en extern bokförare som representerar en bokföringsbyrå oftast endast kan anses vara medhjälpare till bokföringsbrott och att även det straffrättsliga ansvaret i form av medhjälp fordrar en tydlig avvikelse från lagenligt förfarande. Hovrätten påpekar vidare att man inom rättsvetenskaplig litteratur ansett att en intern bokförare ska bedömas enligt samma kriterier som en bokförare från en bokföringsbyrå som mekaniskt bokför vad som anges åt denne. Däremot ansvarar en bokförare som verkar självständigt med stöd av en

¹⁹⁰ Clarke 1990, s. 21-23.

överenskommelse själv för sin verksamhet och kan anses bära ansvar för en straffrättslig gärning, åtminstone i de fall då överenskommelsen inbegriper inflytelse över den bokföringsskyldiges ekonomiadministration och bokföring.¹⁹¹

Hovrätten motiverar sin dom bl.a. genom att hänvisa till rättsvetenskaplig litteratur. Med stöd av hovrättens motivering och den litteratur som hänvisas till kan man dra en slutsats om domen, som återspeglar även externa bokförarens straffrättsliga ansvar. Bokförarens ställning i förhållande till den bokföringsskyldige har en avgörande betydelse med tanke på hur bokförarens straffrättsliga ansvar bildas. Ju självständigare bokföraren fungerar, desto större ansvar bär bokföraren för att bokföringen och bokslutet är korrekta. Om bokföraren fattar, eller har möjlighet att fatta, beslut för den bokföringsskyldiges räkning påvisar det att bokföraren har en position i vilken denne kan verka självständigt. Hovrätten utgår i detta fall från att anställningsformen inverkar på bokförarens befogenheter. I genomsnitt varierar säkert en bokförarens befogenheter, beroende på just bl.a. i vilken anställningsform bokföraren anlitas av en bokföringsskyldig, men forskningsresultatet i denna avhandling påvisar att det har en förhållandevis liten betydelse i sammanhanget om bokföraren är anställd direkt av den bokföringsskyldige eller t.ex. representerar en bokföringsbyrå.

5.1.6 Svea Hovrätt 15.5.2004, mål B 4213-03

Rättsfallet är intressant att jämföra med den finska domen HD 2010:91 (omröstn.) som behandlar en lite liknande frågeställning.¹⁹² I HD 2010:91 ansåg högsta domstolen i Finland att bokföraren uppfyllt gärningsmannans ansvar för bokföringsbrott, till skillnad från vad Svea Hovrätt bedömde i 15.5.2004 givna mål B 4213-03.

I ifrågavarande Svea Hovrätts mål hade ett taxiföretags ledning undanhållit intäkter från redovisningen. Anställda i en bokföringsbyrå hade bokfört intäkter baserade på handskrivna rapporter istället för körrapporter. Bokföringsbyrån hade bett om att få körrapporter men taxiföretagets ledning hade trots det inte skickat sådana. Företrädaren för bokföringsbyrån dömdes för medhjälp till bokföringsbrott till villkorligt fängelsestraff samt böter.

¹⁹¹ Vento 2005, s. 26-27; Koponen – Sahavirta 2007, s. 65-66.

¹⁹² Se kap. 5.1.1.

I fallet åskådliggörs, mera konkret än i NJA 2008, s. 697, vad bl.a. Andersson, Dahlqvist och Elofsson lyft fram. På grund av utredningsskyldigheten får en bokföringsbyrå inte okritiskt lita på vad den bokföringsskyldige uppger.¹⁹³ I detta fall dömdes bokföringsbyråns företrädare endast för medhjälp men det är inte omöjligt att en bokföringsbyrås representant kunde bli dömd även som gärningsman för bokföringsbrott, ifall den brottsliga verksamheten och felaktiga bokföringen pågått under en längre tid, ifall vinningen av brottet vore stort eller ifall gärningens illojala avsikt vore tydlig.

I det finska rättsfallet HD 2010:91 hade bokföringsbyråns representant också gynnat den illojale bokföringsskyldige, på externa intressenters bekostnad. I Svea Hovrätts mål B 4213-03 var dock bokföringsbyråns representants handlingssätt mera passivt, i och med att bokföringsbyrån inte nödvändigtvis hade vetskap om taxiföretagets illojala syfte. Bokföringsbyrån baserade bokföringen på taxiföretagets vilseledande handskrivna rapporter, men hade bevisligen kontaktat taxiföretaget på grund av oklarheter med bokföringsmaterialet. I avsaknad av taxiföretagets utredning borde bokföringsbyrån inte ha uppgjort bokföringen enligt de rapporter som taxiföretaget överlämnat. Likväl kan man uttyda att bokföringsbyråns försök att utreda den misstankeväckande rapporteringen fungerade som en förmildrande omständighet i Svea Hovrätts bedömning av målet. Åtgärderna var ändå inte nog för att bokföringsbyråns utredningsskyldighet skulle ha uppfyllts i tillräcklig grad för att undvika medverkan i brottet. I finska HD 2010:91 hade bokföringsbyrån däremot vetskap om att den bokföringsskyldige var medellös. Det fanns således inte något ändamål för bokföringsbyrån att be den bokföringsskyldige om tilläggsuppgifter i det finska fallet, eftersom den felaktiga bokföringen från första början ansågs ha skett uppsåtligt både av den bokföringsskyldige och av bokföringsbyråns representant. Dessa skillnader förklarar varför bokföraren ansågs bära gärningsmannans ansvar i det ena fallet och ha egentlig medverkan i det andra. Likaså är det orsaken till att de straff som respektive bokföringsbyrås representant dömdes till var lindrigare i Svea Hovrätts brottsmål B 4213-03 än i finska HD 2010:91.

¹⁹³ Andersson – Dahlqvist – Elofsson 2011, s. 48. Se även kap. 5.1.2.

5.2 *Bokföringsnämndens utlåtanden*

5.2.1 Bokföringsnämndens utlåtande 1866/2011

Enligt bokföringslagens 8 kap. 2 § 1 mom. (1620/2015) kan bokföringsnämnden på ansökan av myndigheter, organisationer för näringsidkare eller kommuner eller av bokföringsskyldiga ge anvisningar och utlåtanden angående tillämpningen av bokföringslagen. Bokföringsnämnden har ofta blivit frågad om bokförarens ansvar. Nämnden har dock ansett sig sakna befogenhet för att ge utlåtande kring ansvarsfrågan. Nämnden har trots det givit allmänna anvisningar om frågan och i utlåtande 1866/2011 presenterar nämnden sin åsikt kring ansvarets fördelning mellan den bokföringsskyldige och bokföraren.¹⁹⁴

Bokföringsnämndens utlåtande 1866/2011 behandlar risken för bokföringsbyråer att i misstag göra sig skyldiga till bokföringsbrott i situationer då det förekommer oklarheter i de verifikat som den bokföringsskyldige överlämnat åt bokföringsbyrån. Utlåtande 1866/2011 har en central roll då man granskar bokföringsbyråers eller andra externa bokföringsinstansers ansvar i situationer då bokföringen eller bokslutet visat sig ge upphov till straffrättsliga följder. Nämnden har genom utlåtande 1866/2011 tagit ställning till en fråga beträffande bokföring av kontanter i aktiebolag med endast en person. Den sökande för utlåtandet är en bokföringsbyrå. Den sökandes klient är ett aktiebolag vars hela aktiestock ägs av en och samma person som samtidigt är styrelsens enda medlem och aktiebolagets enda arbetstagare. Ifrågavarande person har gjort otaliga kontantuttag från bolagets bankkonto, utan att ha tecknat något användningsändamål för uttagen på uttagsverifikaten. Den sökande har bokfört dessa kontantuttag som ”uttag till kassa”, eftersom aktiebolag enligt den sökande inte har någon annan plats för förvaring av kontanter än kassan.¹⁹⁵

I utlåtande 1866/2011 konstaterar bokföringsnämnden bland annat att bokföringsskyldigheten och skyldigheten att upprätta bokslut i första hand rör den bokföringsskyldige. Ju mera en yttre tjänst (t.ex. bokföringsbyrå), som sköter bolagets bokföring, tar ställning till verifikatens innehåll, desto större blir serviceproducentens ansvar för att bokföringen görs rätt. Ifall serviceproducenten uppgör ett verifikat, istället för den bokföringsskyldige, ska serviceproducenten därmed själv utreda den ifrågavarande affärshändelsens karaktär av den

¹⁹⁴ Leppiniemi 2011, s. 24-25.

¹⁹⁵ BFN 1866/2011.

bokföringsskyldige, samt säkerställa att den bokföringsskyldige vid behov tecknar sitt godkännande på verifikatet. Den bokföringsskyldiges godkännande kan till exempel tillkännages i form av den bokföringsskyldiges underskrift. Behovet av den bokföringsskyldiges godkännande gäller i synnerhet verifikationer som serviceproducenten själv upprättat. I bokföringsnämndens utlåtande accentueras att bokföringsbyråer bör be utredning av den bokföringsskyldige beträffande oklarheter som hänför sig till verifikat. Vid försummelse av sådan utredning kan bokföringsbyråns representant, ifall bokföringsbrott uppdagas, ses till och med ensam skyldig till bokföringsbrott.¹⁹⁶ Bokföringsnämndens resonemang överensstämmer med regeringens proposition 66/1988 rd och rättsvetenskaplig litteratur.¹⁹⁷

I utlåtandet tangeras också högsta domstolens dom HD 2010:91 (omröstn.) och konstateras att förutom den bokföringsskyldiges representant också en serviceproducent kan vara skyldig till straffbart bokföringsbrott enligt bestämmelserna i strafflagens 30 kap. 9 §. Bokföringsnämnden lyfter fram att högsta domstolens dom utvisar att den som erbjuder bokförings- och bokslutstjänster är skyldig att ta reda på bakomliggande omständigheter med anknytning till verifikat. Vidare konstaterar nämnden att skyldigheten att ta reda på omständigheterna accentueras ifall serviceproducenten inte får en verifikation av en utomstående gällande en affärstransaktion, eller om det inte entydigt går att avgöra affärstransaktionens karaktär utgående från verifikationen.¹⁹⁸

Slutsatsen av bokföringsnämndens utlåtande är att det primära ansvaret, för att bokföringen och bokslutet har upprättats, bärs av den bokföringsskyldige. Ansvaret hos en extern instans som erbjuder tjänster självständigt¹⁹⁹ baserar sig på den grad som instansen tar ställning till innehållet i verifikationerna. Ju mera den externa instansen fattat självständiga beslut kring verifikationernas innehåll, desto större ansvar bär denna för att bokföringen är korrekt.²⁰⁰ På grund av att bokförare har en viss utredningsskyldighet kan en bokföringsbyrå dock inte heller

¹⁹⁶ Ibid.

¹⁹⁷ RP 66/1988 rd, s. 90. Se även Hällström 2007, s. 105; Koponen – Sahavirta 2007, s. 65-66; Andersson – Dahlqvist – Elofsson 2011, s. 48-49; BFN 1866/2011; Vento 2015, s. 29.

¹⁹⁸ BFN 1866/2011.

¹⁹⁹ Extern instans som erbjuder tjänster självständigt ska här tolkas som serviceproducent. T.ex. en bokföringsbyrå kan utgöra en serviceproducent men även enskilda personer kan erbjuda externa bokföringstjänster.

²⁰⁰ BFN 1866/2011. Se även RP 66/1988 rd, s. 90; Hällström 2007, s. 105; Koponen – Sahavirta 2007, s. 65-66; Andersson – Dahlqvist – Elofsson 2011, s. 48-49; Vento 2015, s. 29.

helt passivt och okritiskt acceptera den bokföringsskyldiges bokföringsmaterial eller bokföringsanvisningar.²⁰¹

”Om den som erbjuder tjänsterna upprättar verifikationerna för den bokföringsskyldiges del ska den som erbjuder tjänsterna därmed utreda vilken karaktär den aktuella affärstransaktionen har och sörja för att den bokföringsskyldige vid behov bestyrker verifikationen med sin namnteckning.”²⁰²

Vidare hänvisar bokföringsnämnden till sitt utlåtande 1770/2005. Detta utlåtande behandlar dock i första hand rätt ingående det redovisningstekniska förfarandet vid en fysisk delägars kontanta uttag ur ett aktiebolag.²⁰³ Utlåtande 1866/2011 blev ett centralt utlåtande eftersom bokföringsnämnden hänvisar till det i flera senare utlåtanden, bland annat i utlåtande 1959/2016.²⁰⁴ I citatet ovan berör bokföringsnämnden bokföringsbyråers utredningsskyldighet. Utredningsskyldigheten framhävs ifall bokföringsbyrån upprättar verifikationerna för den bokföringsskyldiges del. Nämnden anvisar dessutom bokföringsbyråer att vid behov se till att den bokföringsskyldige bestyrker behövliga verifikationer med sin namnteckning. På det sättet kan en bokföringsbyrå vid behov senare utan tvivel bevisa att dess utredningsskyldighet uppfyllts.

5.2.2 Bokföringsnämndens utlåtande 1892/2012

Bokföringsnämndens utlåtande 1892/2012 behandlar frågan om bokförarens skyldigheter i anknytning till vissa verifikationer. I nämnda fall gäller frågan bokföringen av verifikationer, för två finländska aktiebolag på en och samma dag, som hänför sig till betalningen av en så kallad optionsaffär. Optionsaffären uppgår till flera miljoner euro samt var objekt för en brottsutredning.²⁰⁵

I utlåtande 1892/2012 hänvisar nämnden till sitt utlåtande 1866/2011.²⁰⁶ Vidare hänvisar nämnden i utlåtande 1892/2012 (dock felaktigt) till högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2010:91.²⁰⁷ I själva verket existerar inte ett sådant HFD-avgörande, eftersom högsta

²⁰¹ Andersson – Dahlqvist – Elofsson 2011, s. 48. Se även kap. 5.1.2.

²⁰² BFN 1866/2011.

²⁰³ BFN 1770/2005.

²⁰⁴ BFN 1959/2016.

²⁰⁵ BFN 1892/2012.

²⁰⁶ Se kap. 5.2.1.

²⁰⁷ BFN 1892/2012.

förvaltningsdomstolen gjorde endast 88 avgöranden år 2010.²⁰⁸ Ur den finskspråkiga versionen av bokföringsnämndens utlåtande 1892/2012 framgår det att nämnden i själva verket åsyftar högsta domstolens dom HD 2010:91 (omröstn.).²⁰⁹

Bokföringsnämnden konstaterar att den inte tar ställning till frågor i anknytning till bland annat straffrätt²¹⁰ eller skyldigheter i anknytning till andra lagar. Bokföringsnämnden konstaterar vidare att bedömningen av om bokföraren, eller en extern instans som erbjuder bokföringstjänster, borde ha tagit ställning till verifikationernas innehåll inte hör till nämndens befogenhetsområde. I nämnda fall förutsätter bedömningen i frågan sådan utredning av bevisföring som ingår i en brottsutredning. Som sitt svar konstaterar bokföringsnämnden därmed i korthet att ansökan inte innehåller någon sådan omständighet som skulle kräva att nämnden ger en ny anvisning gällande tillämpningen av bokföringslagstiftningen. Utöver att hänvisa till sitt tidigare utlåtande 1866/2011, hänvisar nämnden till utlåtande 1702/2003.²¹¹ Utlåtande 1702/2003 bemöter en förundersökningsmyndighets fråga beträffande följandet av god bokföringssed i samband med cirkulation av penningmedel.²¹²

Med andra ord anser bokföringsnämnden att den frågeställning som utgör grunden till utlåtande 1892/2012 i för hög grad tangerar straffrätt för att nämnden ska kunna ge ett mera omfattande utlåtande eller en ny anvisning i frågan. Det korta utlåtandets förhållandevis innehållslösa mening är föga överraskande men utgör likväl en viktig linjedragning. Bokföringsnämnden tar på ett tydligt sätt avstånd från bedömning av straffrättsliga spörsmål. På så vis indikerar nämnden att den endast ger anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen, i enlighet med bokföringslagens 8 kap. 2 § 1 mom.

²⁰⁸ Högsta förvaltningsdomstolens årsboksavgöranden: 2010.

²⁰⁹ Se kap. 5.1.1.

²¹⁰ Bokföringsnämnden använder den felaktiga termen brottsrätt. Ur den finskspråkiga versionen av BFN 1892/2012 framgår att bokföringsnämnden syftar på straffrätt. På finska heter straffrätt rikosoikeus, vilket ordagrant översatt till svenska blir brottsrätt.

²¹¹ BFN 1892/2012.

²¹² BFN 1702/2003.

6 DE LEGE FERENDA

6.1 Nödvändigt lagrum?

Med tanke på eventuell kommande utveckling av lagrummet kring bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar följer här reflektioner kring för- och nackdelar med gällande lagstiftning. Om man spekulativt begrundar slopande av bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar stöter man på två olika frågeställningar. För det första kan man överväga att slopa bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer för grovt bokföringsbrott. I en del av de remissvar till regeringsproposition 258/2016 rd, som tog ställning till införandet av nyss nämnda ansvar, anfördes reservationer mot lagförändringen²¹³. Det lagrum som resonemanget då i första hand gäller är strafflagens 30 kap. 13 § som stadgar om straffansvar för juridiska personer. Likaså har resonemanget att göra med 30 kap. 9 a § om grovt bokföringsbrott samt det tillämpliga 9 kap. i strafflagen, om straffansvar för juridiska personer. För jämlikt bemötande av de två lagrum som mest behandlas i denna avhandling gäller det också att reflektera kring scenariot att slopa det straffrättsliga ansvar som gäller bokföringsbyråers representanter. Följaktligen är det strafflagens 30 kap. 9 § om bokföringsbrott, 9 a § om grovt bokföringsbrott och 10 § om bokföringsbrott av oaktsamhet som utgör det tillämpliga lagrummet.

Strafflagens 30 kap. 13 § som stadgar om straffansvar för juridiska personer uppkom i dess nuvarande form först år 2017. Trots att ifrågavarande paragraf existerade även tidigare behövde inte just bokföringsbyråer som juridiska personer bekymra sig för straffrättsligt ansvar förrän april 2017.²¹⁴ På grund av att lagförändringen är så färsk, samt den blott teoretiska risken att en bokföringsbyrå som juridisk person blir åtalad, finns det inte ännu någon rättspraxis som behandlar bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridisk person. I övrigt har man vid påförande av straffrättsligt ansvar traditionellt förlitat sig rätt långt på rättspraxis, eftersom lagen föreskriver frågan på en tämligen allmän nivå²¹⁵. Låt oss därför först bemöta den andra frågeställningen som är mera sedvanlig.

Ifall man slopade det straffrättsliga ansvar som gäller bokföringsbyråers representanter skulle anställda vid bokföringsbyråer inte alls behöva oroa sig för att själva hamna att bära något ansvar för riktigheten av sina klienters, alltså de bokföringsskyldigas, bokföring. Då skulle

²¹³ RP 258/2016 rd, s. 12-15.

²¹⁴ Tapani 2017, s. 57.

²¹⁵ Irjala 1998, s. 50.

bokföringsbyråerna riskfritt kunna acceptera allt tvivelaktigt bokföringsmaterial som de bokföringsskyldiga levererar till bokföringsbyråerna. Man kan med goda grunder förmoda att mängden bokföringsbrott då skulle öka. Å andra sidan måste man i argumentationen beakta att anställda vid bokföringsbyråer tidigare i praktiken inte behövt fästa mycket avseende vid eventuellt personligt straffrättsligt ansvar. I regel har bokförare hittills närmast använts som vittnen under rättegångar. Åklagarämbetets inställning gentemot bokförare har först på senare tid ändrat mot ett striktare förhållningssätt.²¹⁶ Därmed kan man också motiverat framföra argumentet att den totala mängden bokföringsbrott skulle hållas på samma nivå som den förut varit även om man gick in för att slopa det straffrättsliga ansvar som gäller bokföringsbyråers representanter.

Beaktande de senaste tidernas förändring i rättspraxis, med ökad mängd åtalade bokförare, kan man ändå som en konklusion konstatera att slopande av det straffrättsliga ansvar, som gäller bokföringsbyråers representanter, kunde ha märkbara direkta konsekvenser. Utvecklingen av färsk rättspraxis ådagalägger i sig självt att bokföringsbyråers representanter tidvis är medskyldiga till bokföringsbrott. Även om det finns grunder som berättigar slopande av ansvaret finns det framför allt hållbara argument för att bevara gällande lagstiftning som den för tillfället är utformad.

Låt oss nu bemöta den första frågeställningen som tangerar bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridisk person. Både Vento och Fredman framhåller som sagt att bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar ökat genom en förändring i rättspraxis, utan att någon lagförändring bidragit till det ökade ansvaret.²¹⁷ Skribenterna syftar på bokföringsbyråers representanters straffrättsliga ansvar men det är viktigt att notera att lagförändringen år 2017 i strafflagens 30 kap. 13 §, beträffande juridiska personers straffrättsliga ansvar för grovt bokföringsbrott, inte kan anses ha påverkat utvecklingen. Tapani poängterar att det endast finns en teoretisk möjlighet att döma bokföringsbyråer som juridiska personer för grovt bokföringsbrott. I praktiken förefaller risken för det mycket låg.²¹⁸

Eftersom möjligheten att döma en bokföringsbyrå som juridisk person för grovt bokföringsbrott, enligt strafflagens 30 kap. 13 §, närmast är teoretisk kan man argumentera för att de

²¹⁶ Fredman 2018, s. 32.

²¹⁷ Vento 2015, s. 28-30; Fredman 2018, s. 32.

²¹⁸ Tapani 2017, s. 57. Se även kap. 4.1.

omedelbara konsekvenserna av att slopa bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridisk person vore obetydliga. För att kunna underbygga en dylik förändring i lagstiftningen är man dock först nödgad att beakta vilka fördelar som finns att tillgå genom att bevara den nuvarande lagstiftningen.

6.2 Stöd för gällande lagstiftning

Bäst stöd för att bevara gällande lagstiftning får man genom att bekanta sig med de motiveringar som framförs i regeringsproposition 258/2016 rd samt lagutskottets betänkande 2/2017 rd. I RP 258/2016 rd framhävs den teoretiska dimensionen som även Tapani lyfte fram.²¹⁹ I lagutskottets betänkande 2/2017 rd understryks att upp till 85–90 procent av alla yrkanden på straffansvar för juridiska personer framställs i samband med arbetarskyddsbrott.²²⁰ För övrigt kan man konstatera att det straffrättsliga ansvar som enskilda personer döms för, då det gäller arbetarskyddsbrott, sällan utsträcker sig till stora företags högsta ledning. Förmän på låg och medelhög beslutsnivå inom företag är de som oftast har dömts. Det har länge sedan blivit en huvudregel att ett företags högsta ledning inte ansvarar för arbetarskyddsfrågor, då ansvarsfördelningen inom företaget har skapats.²²¹ Lagutskottet ser det som viktigt att bestämmelserna om straffansvar för juridiska personer tillämpas i praktiken, vilket lagutskottet insinuerar att inte reellt sker för närvarande. Avslutningsvis framställer utskottet ett önskemål om att straffansvar för juridiska personer också bör uppmärksammas i utbildningen av de straffrättsliga myndigheterna.²²² Lagutskottet anser alltså att den stora andel yrkanden på straffansvar för juridiska personer som framställs i samband med arbetarskyddsbrott inte kan avbilda de sanna proportioner av brott som företag som juridiska personer i själva verket gör sig skyldiga till överlag.

Från lagstiftarens håll finns det således en antydning om att bl.a. juridiska personers straffrättsliga ansvar för närvarande i praktiken är för lågt. Lagutskottet framförde också ett tydligt uttalat önskemål om att ansvaret eventuellt ytterligare bör ökas. Grunder för att minska ansvaret är därmed inte förenligt med lagutskottets resonemang, även om de direkta

²¹⁹ RP 258/2016 rd, s. 12.

²²⁰ LaUB 2/2017 rd, s. 4-5.

²²¹ Lahti 1979, s. 27-28; Saloheimo 1981, s. 54-55.

²²² LaUB 2/2017 rd, s. 4-5.

konsekvenserna av att i nuläget slopa bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer i verkligheten vore små.

Det finns inget okomplicerat sätt att slopa det straffrättsliga ansvar som gäller bokföringsbyråers representanter. De fällande domarna mot bokförare baserar sig inte på någon paragraf som specifikt skulle gälla bokförare eller bokföringsbyråer. Rekvisiten i strafflagens 30 kap. 9 §, 9 a § och 10 § gäller utöver den åt vilken bokföringen har uppdragits även den bokföringsskyldige, en företrädare för denne samt den som utövar faktisk beslutanderätt inom en bokföringsskyldig juridisk person. Således kan t.ex. en extern revisor eller en bokförare som är anställd inom det bokföringsskyldiga företaget på lika grunder bli dömda.²²³ Beträffande lagrummets tillämpningsområde kan man i och med det befogat konstatera att alla är lika inför lagen.

Ett mildare förhållningssätt specifikt gentemot bokförare vore oändamålsenligt och dessutom svårt att motivera. Också regeringen konstaterar i RP 258/2016 rd att ett avvikande från de allmänna principerna om straffansvar för juridiska personer, i fråga om någon av de brottstyper som hör till dess tillämpningsområde, skulle kräva exceptionella grunder²²⁴. Å andra sidan är det intressant att notera att grovt bokföringsbrott inte hörde till tillämpningsområdet för strafflagens 30 kap. 13 § då propositionen utarbetades, utan först efter att lagförändringen trädde i kraft. Ett synsätt på ifrågavarande motivering, för införandet av bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer, kan därför vara att det är frågan om ett ringa cirkelresonemang. I övrigt är propositionens argumentation gångbar och stöds bl.a. av Tapani, visserligen med en tydligare formulering än vad regeringen använder²²⁵. Tapani hördes som sakkunnig för lagutskottets betänkande 2/2017 rd som tog ställning till just RP 258/2016 rd.²²⁶

Genom ovanstående resonemang ådagaläggs både för- och nackdelar med den gällande lagstiftningen. I spekulativt syfte resoneras kring potentiella scenarier ifall lagstiftaren gick in för ett slopande av gällande tillämpliga lagrum, vilket *de facto* varit läget helt nyligen i fråga om juridiska personers straffrättsliga ansvar för grovt bokföringsbrott. Med stöd av avhandlingens forskningsresultat kan dock inget entydigt förändringsförslag *de lege ferenda*

²²³ Hällström 2007, s. 105.

²²⁴ RP 258/2016 rd, s. 12.

²²⁵ Tapani 2017, s. 57. Se även kap. 4.1.1.

²²⁶ LaUB 2/2017 rd, s. 1.

utarbetas. Som slutsats av kapitlet kan man därmed fastslå rekommendationen att den mest ändamålsenliga lösningen i nuläget är att kvarhålla gällande tillämplig lagstiftning i nuvarande form.

7 SLUTSATSER

Forskningsresultatet i denna avhandling påvisar bland annat att det har en förhållandevis liten betydelse, med tanke på bokförarens straffrättsliga ansvar, om bokföraren är intern eller t.ex. representerar en bokföringsbyrå. Än mindre betydelse har det om bokföraren sköter sitt uppdrag som anställd eller som underleverantör för en bokföringsbyrå. Desto större betydelse på bedömningen har däremot den form av tjänster som bokföraren erbjuder den bokföringsskyldige. Ju självständigare en bokförare fungerar, desto större ansvar bär bokföraren själv för att bokföringen och bokslutet är korrekta. Ansvaret inbegriper i denna kontext straffrättsligt ansvar för bokföringens och bokslutets riktighet. Om bokföraren fattar beslut för den bokföringsskyldiges räkning finns det en påtaglig risk för att bokföraren anses bära åtminstone visst straffrättsligt ansvar för bokföringen och bokslutet, ifall bokföringsbrott uppdagas. Dyliga beslut av bokföraren kan innefatta t.ex. bestämmande av ett verifikats ursprung eller vilket samband ett verifikat har i den bokföringsskyldiges affärsverksamhet. Bedömningar, värderingar och beslut som en extern bokförare gör för den bokföringsskyldiges räkning och som påverkar bokföringen eller bokslutet, höjer bokförarens straffrättsliga ansvar.

I vissa ovanliga situationer kan en bokförarens straffrättsliga ansvar för ett bokföringsbrott t.o.m. anses vara totalt, varvid den bokföringsskyldige helt undgår ansvar. Det är dock vanligare att det straffrättsliga ansvaret fördelar sig på både den bokföringsskyldige och bokföraren. Bokförare har oftast blivit dömda endast för medhjälp eller anstiftan till bokföringsbrott. Även gärningsmannaskap är en fullt möjlig konsekvens för en bokförare, i samband med bokföringsbrott som hänför sig till bokförarens uppdragsgivares bokföring eller bokslut. Bedömning av en bokförarens straffrättsliga ansvar görs av rätten *in casu* och baserar sig framför allt på bokförarens grad av självständigt handlande. Bedömningen av självständighet baseras på hur aktivt bokföraren tagit ställning till verifikat i samband med upprättandet av den bokföringsskyldiges bokföring eller bokslut, samt i vilken mån bokföraren bett den bokföringsskyldige klargöra eller korrigera oklart bokföringsmaterial. Utöver

strafflagen är givetvis också bokföringslagen, inbegripande bokslutsprinciperna, relevant då straffansvar för bokföringsbrott vägs. En straffpåföljd behöver inte begränsa sig till den enskilda bokförare som utfört själva bokföringsarbetet. Om bokföringsbyrån har en verkställande direktör kan straffpåföljden också utsträckas till denne. Alternativt kan endast den verkställande direktören dömas.

Ett mekaniskt bokföringsarbete, utan att ta ställning till bokföringsmaterialets innehåll, innebär för bokföraren mindre ansvar för bokföringens och bokslutets riktighet. Ett mekaniskt bokföringsuppdrag garderar dock inte bokföraren för straffrättsligt ansvar, eftersom bokförare har en viss utredningsskyldighet som avgörs *in casu*. Som utgångspunkt får bokförare lita på vad den bokföringsskyldige uppger. Trots det får de inte förhålla sig okritiskt till den bokföringsskyldiges verifikat, förklaringar eller förslag på bokföringsmetod. En bokförare får följaktligen inte utföra sitt uppdrag helt passivt, men å andra sidan är det riskfyllt att anta en roll som innefattar aktivt beslutstagande för den bokföringsskyldiges räkning. Med tanke på straffrättsligt ansvar ligger det tryggaste alternativet mellan de två ytterligheterna. Bokföringsbyrån bör be den bokföringsskyldige om tilläggsutredning, ifall det råder ovisshet kring bokföringsunderlaget eller den bokföringsskyldiges bokföringsanvisningar. Om bokföraren inte får ett tillfredsställande svar av den bokföringsskyldige gäller det att häva uppdragets avtal. Med tanke på eventuella rättsprocesser är det viktigt att bokförare dokumenterar den kommunikation som ägt rum mellan bokföraren och den bokföringsskyldige. Med hjälp av dokumentationen kan en bokförare bevisa sina egna handlingar, inklusive åtgärder för att uppfylla sin utredningsskyldighet. Dokumentationen är dock inte endast viktig med tanke på eventuella åtal mot bokföraren, utan också av den orsaken att bokförare ofta används som vittnen i samband med åtal som väckts mot den bokföringsskyldige.

I de flesta fall, då straffrättsligt ansvar för bokföringsbrott utvidgas utanför de personer som är verksamma inom ett bokföringsskyldigt företag, är det motiverat att endast utsträcka ansvaret till bokföringsbyråers representanter. Bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer för grovt bokföringsbrott är tillämpligt närmast teoretiskt. Syftet med lagrummet är framför allt att det ska tillämpas på grova bokföringsbrott inom en bokföringsskyldigs egen verksamhet. Även enligt gällande lagstiftning torde därmed i fortsatt rättspraxis bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridisk person begränsa sig till sådana rätt osannolika fall då grovt bokföringsbrott begåtts inom bokföringsbyråns egen verksamhet.

I fortsättningen vore det betydelsefullt att forska närmare i frågan om bokföringsbyråers straffrättsliga ansvar som juridiska personer för grovt bokföringsbrott. En specifik frågeställning som fordrar närmare fördjupning är den faktiska rättsverkan på bokföringsbyråer som lagförändringen år 2017 medförde. Det krävs noggrannare forskning kring den nya teoretiska möjligheten att bokföringsbyråer döms som juridiska personer för grovt bokföringsbrott inom deras uppdragsgivares verksamhet. Avhandlingens rättsjämförelse utvisar att ett dylikt stadgande har funnits i dansk lagstiftning sedan 1990-talet men i både Sverige och Norge saknas motsvarande stadgande alltjämt. För att kunna dra längre gående slutsatser i frågan borde vidareforskning ske, särskilt efter att finsk rättspraxis i frågan uppkommit. Förväntningar på att rättspraxis i frågan uppkommer ska man dock inte förlita sig på i allt för hög grad. Enligt lagförarbete eftersträvades inte bokföringsbyråers ansvar med lagförändringen. Därmed är det inte säkert att någon rättspraxis i frågan nödvändigtvis alls kommer att uppkomma. Det kvarstår oberoende en teoretisk möjlighet för att en bokföringsbyrås straffrättsliga ansvar som juridisk person ska aktualiseras, enligt vad som ovan nämnts. Visserligen är risken för en sådan fällande dom liten.

Som kvarstående risk, för bokföringsbyråer värd att beakta, blir för tillfället närmast bokföringsbyråers representanters straffrättsliga ansvar. Förändringen i rättspraxis som berör frågan har inte orsakats av lagförändring, utan snarast av att åklagarväsendet tidigare verkat passivt. Ändrad rättspraxis skapar dock osäkerhet bland dem som berörs av rättsområdet. Lagens tillämpning är därmed inte tillräckligt förutsägbar. Dessutom råder det osäkerhet kring den teoretiska risken för att en bokföringsbyrå som juridisk person kan bli dömd för grovt bokföringsbrott inom sin klients verksamhet. Lagen är således inte tillräckligt tydlig. Med tanke på rättssäkerheten borde lagen vara tydlig och dess tillämpning förutsägbar – även utan existerande rättspraxis.

BILAGOR

Bilaga 1

Här följer ett citat på intervjufrågorna som jag skickade till statsåklagare Ritva Sahavirta per e-post 14.3.2019. Därpå följer hennes svar på frågorna från 15.3.2019.

Frågorna:

1. ”Talouhallintoliiton mukaan syyttäjälaitos asettaa (ulkoisia) kirjanpitäjiä syytteeseen yhä useammin. Tämä on kuulemma huomioitu tavoitteena syyttäjien koulutuksessa. Aikaisemmin kirjanpitäjät ovat lähinnä toimineet todistajina oikeudessa. Mistä muutunut käytäntö johtuu?”
2. ”Onko esim. Valiokunnan mietintö LaVM 2/2017 vp — HE 258/2016 vp (tai jokin muu linjaus) vaikuttanut syyttäjien suhtautumiseen kirjanpitäjiä kohtaan? Mietinnössä tosin on kyse oikeushenkilön rangaistusvastuusta, mutta siinä kuitenkin todetaan oikeusviranomaisten koulutukseen liittyen:

”Yleisesti ottaen valiokunta pitää tärkeänä, että oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevia säännöksiä käytännössä myös hyödynnetään. Niihin on myös aiheellista kiinnittää huomiota oikeusviranomaisten koulutuksessa.”
3. ”Ulottavatko syyttäjät nykyään vastuuta entistä herkemmin ulkoisiin kirjanpitäjiin laajentaakseen vastuuta tilitoimistoille? (Tilitoimiston edustaja asetettaisiin siten syytteeseen herkemmin kuin ennen, koska edellytyksiä tilitoimiston rangaistusvastuulle oikeushenkilönä ei ole kuin törkeisiin kirjanpitorikoksiin liittyen.)”

Sahavirtas svar:

”Aikaisemmin syyttäjät tosiaan usein nimesivät kirjanpitäjän todistajaksi talousrikosasioissa silloinkin, kun heidän asemansa olisi näytön perusteella ollut ennemminkin epäillyn/vastaajan. Tähän epäkohtaan on talousrikoskoulutuksessa kiinnitetty huomiota jo ainakin 15 vuotta ja siitä keskustellaan edelleen kirjanpitorikoksia koskevien koulutusten yhteydessä. Ongelma on näin ollen hyvin tuttu eikä oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskeva lainsäädännön muutos ole vaikuttanut koulutuksen sisältöön tältä osin. Jo kymmenen vuotta on kannettu myös huolta siitä, että kirjanpitäjien rikosoikeudellista vastuuta on saatettu joltain osin arvioidun [*sic!*] alueellisesti eri tavoin. Tätä vinoutumaa on myös pyritty koulutuksessa korjaamaan.

Lähtökohtahan luonnollisesti on, että kirjanpitäjät ja tilintarkastajat ovat vastuussa ammatillisesta toiminnastaan myös rikosoikeudellisesti, jos he rikkovat toiminnassaan noudatettavia lakeja rikoslaissa rangaistavaksi säädetyin tavoin.

Minulla ei ole tietoa siitä, kuinka moneen tilitoimistoon oikeushenkilön rangaistusvastuu on oikeuskäytännössä ulotettu. En usko sen kuitenkaan olevan kovin yleistä. Kirjanpitäjien rikosoikeudellista vastuuta syyttäjät arvioivat yksityistapauksittain niistä ilmenevien tosiseikkojen valossa. Jos menettely täyttää rikoksen tunnusmerkistön, syyttäjän on nostettava syyte, ellei perusteita toimenpiteistä luopumiseen ole. Jos lain mukaan yksittäisessä tapauksessa oikeushenkilön rangaistusvastuu tulee sovellettavaksi, sitä on vaadittava, ellei laissa säädetyjä toimenpiteistäluopumisperusteita ole.”