

**Målnummer:** B4814-03                      **Avdelning:** 2  
**Domsnummer:**  
**Avgörandedatum:** 2006-12-01  
**Rubrik:** Fråga om underlåtenhet att skriva ner en fordran eller att göra en reservation för kreditförlust utgör bokföringsbrott.  
**Lagrum:** 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700)  
**Rättsfall:**

---

#### REFERAT

Ångermanlands tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Ångermanlands tingsrätt åtal mot B.H. för bokföringsbrott enligt följande gärningsbeskrivning: AB Örnsköldsviks Järn & Metall var bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen. B.H. var i egenskap av verkställande direktör och styrelseledamot ansvarig för bolagets fullgörande av bokföringsskyldigheten. B.H. har uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att underlåta att korrekt värdera en under hösten 1998 bokförd tillgång - fordran om ca 2 miljoner kr - med följd av att den oriktigt angivits som säker i årsbokslutet för räkenskapsåret 1998. Till följd härav har rörelsens ekonomiska ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Tingsrätten (ordförande rådmannen Arne Skoog) anförde i dom den 5 december 2002:

B.H. har förnekat brott.

Domskäl

AB Örnsköldsviks Järn & Metall är bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen. B.H. är verkställande direktör och styrelseledamot i bolaget och den som har ansvaret för att bokföringsskyldigheten fullgörs korrekt.

Genom den av åklagaren åberopade skriftliga bevisningen står det klart att AB Örnsköldsviks Järn & Metall i sin årsredovisning för räkenskapsåret 1998 - såvitt nu är av intresse - i bolagets balansräkning tagit upp som en tillgång kortfristiga fordringar till ett belopp om 2 190 130 kr samt att därav 2 176 400 kr avsåg pengar som bolaget vid två skilda tillfällen - i september respektive november 1998 - lånat ut till en privatperson, A.S. Enligt lånereverserna skulle lånen jämte avtalad ränta återbetalas den 2 respektive den 28 december 1998 utan föregående uppsägning. Det är vidare klarlagt att återbetalningsåtagandena inte till någon del hade infriats den 12 maj 1999 då årsredovisningen avgavs.

Av årsredovisningen framgår att bolagets revisor, auktoriserade revisorn N.N., den 12 maj 1999 - dvs. samma dag som årsredovisningen avgavs - antecknat att han i sin revisionsberättelse inte tillstyrkt fastställande av balans- och resultaträkningen eller beviljat ansvarsfrihet för styrelsens ledamot. I den till årsredovisningen åtföljande revisionsberättelsen har revisorn närmare angett skälet härför. Han har skrivit bl.a. följande.

Bolaget har utbetalt 2 176 400 kr som lån utan att säkerhet lämnats för lånet. Fordran har i balansräkningen upptagits till sitt nominella värde. Enligt min bedömning är värdet av fordran osäker varför nedskrivningsbehov föreligger.

Uppenbart är att de i balansräkningen upptagna kortfristiga fordringarna med hänsyn till omständigheterna har övervärderats. Mot bakgrund av att betalning uteblivit trots upprepade krav och att B.H., vilket han vidgått, efter hand insett att A.S. saknade pengar till betalning, borde fordringarna i bokföringen ha bedömts som osäkra och inte värderats till högre belopp än varmed de beräknades inflyta; av allt att döma till 0 kr. Såttillvida har bokföringen - uppenbarligen av oaktsamhet från B.H:s sida - blivit missvisande. Med hänsyn till vad som upplysts i den till årsredovisningen åtföljande revisionsberättelsen angående de ifrågavarande fordringarna, finner emellertid tingsrätten att det konstaterade värderingsfelet i bokföringen inte kan anses ha omöjliggjort en bedömning i huvudsak av rörelsens ekonomiska ställning. Åtalet kan därför inte bifallas.

Domslut

Åtalet ogillas.

Hovrätten för Nedre Norrland

Åklagaren överklagade i Hovrätten för Nedre Norrland och yrkade att åtalet skulle bifallas samt att påföljden skulle bestämmas till villkorlig dom och böter.

B.H. bestred ändring.

Hovrätten (hovrättslagmannen Håkan Lavén, hovrättsrådet Susanne Hård, referent, adjungerade ledamoten f.d. hovrättsrådet Ulf Sterner och två nämndemän) anförde i dom den 12 december 2003:

Hovrättens domskäl

I hovrätten har åberopats samma bevisning som vid tingsrätten, varvid B.H. hörts på nytt.

B.H. har uppgivit bl.a. följande. Han är inte kunnig i bokföring varför han anlätade en revisionsbyrå. - Då han överenskom med A.S. om att denne skulle få låna pengar av bolaget kom de även överens om att pengarna skulle återbetalas inom några dagar. Samtidigt skulle den bonus som bolaget skulle få för att det lånade ut pengarna betalas. Efter ca ett år, i december 1999, förstod han att bolaget inte skulle få tillbaka pengarna. A.S. har fortfarande inte betalat tillbaka pengarna. I samband med att fordran förföll hade han kontakt med A.S. såväl personligen som per telefon. Denne lämnade då flera olika förklaringar till att han inte hade betalat. - Det är möjligt att han redan i maj år 1999 borde ha förstått att fordran inte hade något värde men han hoppades i allt fall att bolaget skulle få tillbaka pengarna. Revisorn och han diskuterade fordran vid undertecknandet av årsredovisningen och denne upplyste honom då om sin bedömning. Han höll dock inte med revisorn utan räknade med att bolaget skulle få tillbaka hela beloppet.

Hovrättens bedömning

Som tingsrätten konstaterat har B.H. som verkställande direktör och styrelseledamot i AB Örnköldsviks Järn & Metall haft ansvaret för att bokföringsskyldigheten fullgjorts korrekt.

Av utredningen i målet framgår att bolaget i sin årsredovisning för räkenskapsåret 1998 som tillgång tagit upp kortfristiga fordringar till ett belopp om 2 190 130 kr, varav 2 176 400 kr avsåg lånen till A.S. Vidare framgår av

årsredovisningen att fordringar enligt angivna redovisningsprinciper, s. 6 not 1, skall upptas till det belopp som efter individuell bedömning beräknas bli betalt.

Genom B.H:s egna uppgifter har framkommit att lånet, oaktat att det skulle betalas tillbaka redan efter några dagar, fortfarande var oregrerat i maj 1999 då årsredovisningen undertecknades. Vidare har framkommit att B.H. i samband med att fordringarna förföll till betalning var i kontakt med A.S. och ville att denne skulle betala tillbaka lånen. Slutligen har framkommit att revisorn och B.H. i samband med att årsredovisningen undertecknades diskuterade frågan om till vilket värde som fordran skulle tas upp och att han och revisorn inte hade samma uppfattning. Nämnda omständigheter borde ha föranlett B.H. att göra en annan bedömning av värdet av fordran. Med beaktande härav finner hovrätten att B.H. i vart fall av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att underlåta att korrekt värdera en under hösten 1998 bokförd tillgång, fordran på A.S., i följd varav den oriktigt angivits som säker i årsbokslutet för räkenskapsåret 1998. Mot bakgrund härav och då bolagets ekonomiska ställning till följd härav inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen har B.H. gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Brottet kan inte bedömas som ringa.

Påföljden bör bestämmas till villkorlig dom med böter.

Hovrättens domslut

Med ändring av överklagade domen dömer hovrätten B.H. för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB till villkorlig dom och dagsböter 50 å 150 kr.

Högsta domstolen

B.H. överklagade och yrkade att åtalet skulle ogillas, i första hand på grund av att hans förfarande inte hade varit straffbart som bokföringsbrott och i andra hand på grund av att bokföringsbrottet var ringa, varför det var preskriberat.

Riksåklagaren bestred ändring.

Målet avgjordes efter huvudförhandling.

HD (justitieråden Munck, Lennander, Pripp och Håstad, referent) meddelade den 1 december 2006 följande dom:

Domskäl

Riksåklagaren har i HD justerat gärningsbeskrivningen så att den sista meningen lyder: "Till följd härav har rörelsens ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen." Riksåklagaren har förklarat att det inte görs gällande att B.H. handlat uppsåttligt. Riksåklagaren har vidare anfört att de aktuella fordringarna borde ha skrivits ned till 0 kr.

I målet är ostridigt att AB Örnköldsviks Järn & Metall utan säkerhet lånade ut 1 956 400 kr den 2 september 1998 och 220 000 kr den 13 november 1998 till A.S., att beloppen enligt två reverser skulle återbetalas den 2 december respektive den 28 december samma år utan uppsägning, att enligt reverserna ränta skulle utgå med 20 % från och med lånedagen till och med återbetalningsdagen, att ingen återbetalning skett när årsbokslutet för 1998 skrevs under av B.H. den 12 maj 1999, att fordringarna på A.S. där togs upp till nominellt belopp, att bolagets revisor N.N. på årsbokslutet antecknade att han i revisionsberättelsen inte tillstyrkt fastställande av balans- och resultaträkningarna samt att det i revisionsberättelsen angavs att bolaget utbetalat 2 176 400 kr som lån utan att säkerhet lämnats för lånet, att värdet av fordringarna var osäkert och att nedskrivningsbehov förelåg.

B.H. har i HD uppgett att han rekommenderats ge lånet till A.S. av en gammal skolkamrat, Å.H., som var en framgångsrik affärsman i hemstaden och som sade att han gjort affärer med A.S. under många år, att A.S. enligt Å.H. skulle använda lånemedlen för ett tegelbruk i Tunisien vilket skulle övertas av tunisiska staten, att Å.H. uppgav att han studerat projektet på plats och själv lånat ut pengar till detta, att det första lånet på begäran av A.S. utbetalades kontant i Manchester, att lånesummorna enligt muntlig överenskommelse skulle betalas tillbaka inom en eller ett par dagar men allra senast i december 1998, att återbetalning redan efter ett par dagar enligt B.H:s uppfattning skulle ske med ett tillägg på 20 %, att han framfört ett flertal krav mot A.S. från dagarna efter respektive utbetalning fram till maj 1999, att A.S. haft allehanda ursäkter och förklaringar till att återbetalning inte kunnat ske och även efter tilläggslånet i november frågat efter ett nytt lån, att någon klarhet i affärsprojektets läge inte kunnat åstadkommas ens i maj 1999 men att han då ändå trodde eller åtminstone hoppades att återbetalning skulle ske med de nominella beloppen. B.H. har vidare uppgett att en nedskrivning till 0 kr gjordes i årsbokslutet påföljande år, varefter en fullständig redovisning lämnades i deklARATIONEN, vilket medförde att skatte- och polismyndigheterna inledde undersökningar.

Huruvida det varit fråga om ett verkligt affärsprojekt i Tunisien som av någon anledning inte kunnat fullföljas eller om B.H. i detta avseende blivit vilseledd framgår inte av utredningen.

Auktoriserade revisorn N.N. har i HD uppgett att B.H. hade uppfattningen i maj 1999 att pengarna skulle flyta in, att N.N. inte försökte få B.H. att ändra värdet i årsbokslutet men att han framhållit för B.H., innan denne undertecknade årsbokslutet, att han måste göra de aktuella anmärkningarna i revisionsberättelsen. N.N. har vidare sagt att han varken nämnde eller ens föreställde sig att värderingen till nominella belopp skulle kunna aktualisera ansvar för bokföringsbrott.

En nedskrivning till 0 kr i årsbokslutet 1998 skulle enligt vad som framgår av utredningen ha ändrat det årets resultat från en vinst på 319 462 kr till en förlust på 407 440 kr. Det egna kapitalet skulle ha minskat från 1 026 177 kr till 299 275 kr. Aktiekapitalet på 100 000 kr hade dock helt varit i behåll. På skuldsidan fanns utöver leverantörsskulder och andra kortfristiga skulder av sedvanligt slag ett större belopp, men det avsåg lån från ett koncernbolag, vilket hade samma ägarbild som bolaget. Vid huvudförhandlingen har B.H. framhållit att det inte uppkom något behov av externa lån med anledning av att betalning från A.S. uteblev.

Enligt 11 kap. 5 § BrB döms den för bokföringsbrott som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen, om rörelsens ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Eftersom årsbokslutet upprättades i maj 1999 är 1976 års bokföringslag (1976:125) tillämplig i målet. Enligt dess 11 a § skall beträffande aktiebolag årsbokslutet bestå av balansräkning, resultaträkning och noter, och i vissa avseenden skall årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas i stället för bokföringslagen. Bl.a. skall enligt 2 kap. 4 § årsredovisningslagen värderingen av de olika posterna ske med iakttagande av rimlig försiktighet, vilket innebär särskilt att hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster som är hänförliga till räkenskapsåret även om dessa förluster blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen. Enligt årsredovisningslagens 4 kap. 9 § (som gäller i stället för 16 § bokföringslagen) skall omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen; med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

En första fråga i målet är huruvida upptagandet i årsbokslutet av fordringarna på A.S. till nominella belopp utgör en oriktig uppgift. (Jfr SOU 1942:20 s. 229 ff. och prop. 1942:4 s. 131 ff. samt Rodhe, Förmögenhetsbrotten, Kreditväsendets rättsliga problem, 14 uppl. s. 70 och Löfmarck, Brotten mot borgenärer, 2 uppl. s. 23 f.) Att det handlat om en värdering utesluter inte att det angivna värdet kan innebära en oriktig uppgift. Så är exempelvis fallet om den bokföringsskyldige i strid mot en klar norm tagit upp en tillgång till ett högre värde än anskaffningskostnaden. Om värdet är beroende av en bedömning, t.ex. av om inkurans föreligger eller om kundfordringar kommer att flyta in med nominella beloppet, måste det finnas ett betydande utrymme för den bokföringsskyldige att avgöra vilket belopp som skall tas upp i bokföringen. Att kunder är i ett avsevärt dröjsmål med betalningen innebär således inte i sig att fordringen måste skrivas ner eller att en reservering för kreditförluster måste göras. Även i sådana situationer då god redovisningssed skulle ha påkallat en nedskrivning behöver en underlåtenhet att företa nedskrivningen inte leda till att uppgiften skall betraktas som oriktig i den mening som avses i 11 kap. 5 § BrB. För att ett värde som grundar sig på en bedömning skall kunna betraktas som en oriktig uppgift bör det fordras att bedömningen på ett påtagligt sätt avviker eller bortser från sådana indikationer som är eller bort vara kända för den bokföringsskyldige.

I förevarande fall, där förhållandena fram till den 12 maj 1999 skall beaktas, hade A.S. inte återbetalat lånen inom någon eller några dagar som han utfäst, och enligt reverserna förelåg ett dröjsmål med fyra och en halv månad efter det senast lämnade lånet. För lånen fanns ingen säkerhet. A.S. var obekant för B.H., och förhållandena vid utbetalningen av lånen var ovanliga. Trots ett stort antal krav hade B.H. ännu i maj 1999 inte fått någon klarhet i hur läget var i det projekt i vilket A.S. påstod att pengarna investerats. I stället för en återbetalning hade B.H. fått förfrågningar om nya lån. Under sådana förhållanden borde en kraftig nedskrivning eller motsvarande reservation ha gjorts. Den felbedömning som B.H. i enlighet härmed lade till grund för värderingen framstår som så påtaglig att årsbokslutet måste anses innehålla en oriktig uppgift.

Av utredningen framgår att värderingen av de aktuella fordringarna hade stor betydelse för bilden av resultatet och balansen. Revisorns anteckning på årsbokslutet och hans revisionsberättelse ingår inte i bokföringen. Fastän årsbokslutet i praktiken nästan alltid studeras tillsammans med revisorns anteckning på årsbokslutet och med revisionsberättelsen, påverkar revisorns anmärkningar därför inte innehållet i bokföringen. Den nominella värderingen av fordringarna på A.S. har således medfört att rörelsens resultat och ställning inte kunnat i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

För att B.H. skall vara ansvarig för bokföringsbrott måste han dessutom, i enlighet med åklagarens påstående, ha förfarit oaktsamt när fordringarna togs upp till nominellt belopp. Prövningen påverkas naturligtvis av att det är fråga om straffrättsligt ansvar. Det har förutsatts att straffansvar för värdeuppgifter i bokföringen som regel skall vara uteslutet när den oriktiga uppgiften är föranledd av ett bristfälligt omdöme om värdet (prop. 1942:4 s. 134).

Objektivt sett borde B.H. inte ha värderat fordringarna till nominellt belopp. Det finns emellertid ett antal ursäktande omständigheter. Av B.H:s uppgifter framgår att han hade svårt att redan efter några månader acceptera att han möjligen hade blivit lurad och att pengarna kunde ha gått förlorade. Mot bakgrund av vad B.H. får antas ha hört från Å.H. ter sig B.H:s inställning att betalning alltjämt kunde komma att inflyta som inte helt oförståelig. Beaktas får också att B.H., enligt vad han själv uppgett, hyste viss oro för att en nedskrivning då av fordringarna inte skulle godtas av skattemyndigheten. Det är ostridigt att fordringarna i årsredovisningen för år 1999 skrevs ned till 0 kr utan att detta föranletts av någon myndighet. Av utredningen framgår att bolagets övriga delägare - B.H:s bröder - var införstådda med hur förhållandet

till A.S. utvecklades. Den felaktiga uppgiften i bokföringen medförde således inte att bolaget fick sämre möjligheter till överblick och kontroll över rörelsens gång och den ekonomiska ställningen (jfr uttalanden i bl.a. prop. 1981/82:85 s. 15 om bokföringsskyldighetens funktioner). B.H:s uppfattning att det upptagna värdet på fordringarna inte skulle kunna leda till förfång för externa intressenter framstår inte som ogrundad. Härtill kommer att B.H., när han bestämde värdet på fordringarna i årsbokslutet, kände till att den i årsredovisningen ingående revisionsberättelsen skulle ge vid handen att värdet på fordringarna ansågs osäkert. Som förut framgått kunde inte ens bolagets revisor föreställa sig att ett straffrättsligt ansvar kunde bli aktuellt. Vid en samlad bedömning kan B.H:s handlande inte anses vara så oaktsamt att han bör åläggas ansvar för bokföringsbrott. Åtalet skall därför ogillas.

Domslut

Med ändring av hovrättens dom ogillar HD åtalet.

Justitierådet Calissendorff var skiljaktig beträffande motiveringen fr.o.m. det stycke som börjar "Objektivt sett borde B.H. ha värderat Ö" och anförde:

Objektivt sett borde B.H. ha värderat fordringarna till 0 kr. Frågan är då om det föreligger ursäktande omständigheter av sådan art att B.H:s oaktsamhet inte skall anses vara straffbar.

B.H. hade vid bokslutstillfället varit verkställande direktör i bolaget under drygt 30 år. Bolagets verksamhet - skrothandel - var enligt B.H:s egna uppgifter till sin karaktär riskfylld och hade ett starkt varierande årsresultat. B.H:s vana vid att bedöma en risk i förhållande till möjlig avkastning och av att hantera ekonomiska risker kan ha lett till att han och hans meddelägare var mer benägna att ta större risker än vad som sedvanligen torde vara fallet. De nu aktuella lånetransaktionerna utgjorde emellertid för rörelsen helt främmande och med hänsyn till omständigheterna kring långivningen i sig udda affärshändelser, om än med en utlovad hög avkastning på osedvanligt kort tid. I förhållande till bolagets omsättning, som under 1998 uppgick till ca 6,3 miljoner kr, avsåg lånetransaktionerna ett avsevärt belopp. Flera skäl har således förelegat för B.H. att hålla fordringarna under särskild bevakning.

Efter alla samtal med A.S. rörande orsakerna till att det tunisiska projektet inte ännu avslutats och då ca 9 månader förflutit efter det att det första lånet enligt den muntliga överenskommelsen egentligen skulle ha varit återbetalt måste B.H. mot bakgrund av sin erfarenhet ha insett att det låg i farans riktning att risken med långivningen skulle materialiseras, även om han hade svårt att acceptera att han möjligen hade blivit lurad. I sin egenskap av företagsledare och den som hanterat kontakterna med A.S. måste han då närmare ha kommit att överväga utsikterna till att A.S. senare skulle erhålla betalningsförmåga liksom möjligheten att med framgång driva in beloppen.

Såvitt framkommit av utredningen så fanns det vid bokslutstillfället i maj 1999 egentligen inga yttre omständigheter som gav ett positivt stöd för B.H:s tro att lånen skulle komma att återbetalas. B.H. var då också väl medveten om revisorns uppfattning att ett nedskrivningsbehov förelåg. Genom sin mångåriga erfarenhet som verkställande direktör för bolaget måste B.H. haft insikt om betydelsen av värderingen av fordringarna för bilden av bolagets ställning och resultat och av intresset av att bokföringen vid var tid är korrekt, även om han med fog kan ha hyst uppfattningen att ett för högt upptaget värde av fordringarna inte skulle leda till förfång för externa intressenter och att hans bröder var införstådda med situationen. Det har av utredningen i målet inte framkommit någon egentlig förklaring till varför B.H. inte beaktade behovet av nedskrivning. Vid dessa förhållanden kan B.H:s oaktsamhet inte anses ha varit ursäktlig varför han skall fällas till ansvar för bokföringsbrott.

Frågan är härefter om gärningen med hänsyn till omständigheterna är att anse som ringa. Vid bedömningen skall samtliga omständigheter beaktas, vilket

innebär att inte endast objektiva faktorer såsom värderingsfelets storlek och gärningens effekter utan också den grad av oaktsamhet som gärningsmannen har visat skall beaktas.

Det torde endast undantagsvis kunna komma ifråga att bedöma ett bokföringsbrott som avsett ett så stort belopp både nominellt och i förhållande till bolagets ställning och resultat som nu är ifråga som ett ringa brott. Den nu aktuella gärningen saknar dock all form av förslagenhet eftersom såväl bolaget självt, dess delägare, anställda och externa intressenter genom revisorns anteckning på årsbokslutet och uttalanden i den orena revisionsberättelsen som fogats till årsredovisningen har erhållit ett tydligt besked om att det förelåg anledning att ifrågasätta att årsbokslutet gav en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat på bokslutsdagen. En nedskrivning av fordringarna till 0 kr skedde i påföljande bokslut och underlåtenheten att vidta åtgärden redan i 1998 års bokslut synes endast ha föranletts av en förståelig ovilja att acceptera att bolaget förmodligen hade lurats. Det betydande utrymme framför allt i vad avser att göra misstag när det gäller att uppskatta värdet av en tillgång som inte längre kan tas upp till anskaffningsvärdet bör också medföra att B.H. inte kan anses ha varit oaktsam i särskilt hög grad. Vid bedömningen av gärningen skall även beaktas att den oriktiga uppgiften i balansräkningen inte synes ha föranlett några negativa effekter. Vid en samlad bedömning måste gärningen bedömas som ringa. Vid detta förhållande är brottet preskriberat varför åtalet skall ogillas.

HD:s dom meddelad: den 1 december 2006.

Mål nr: B 4814-03.

Lagrum: 11 kap. 5 § BrB.

---

**Sökord:** Bokföring; Bokföringsbrott; Oriktig uppgift; Ringa brott

---