

<b>Målnummer:</b>	B2206-12	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2013-02-04		
<b>Rubrik:</b>	I mål om bokföringsbrott har bl.a. tillämpningen av det s.k. huvudsakskriteriet i 11 kap. 5 § brottsbalken och brottets svårighetsgrad prövats.		
<b>Lagrum:</b>	11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RH 2008:24</li><li>• NJA 1999 s. 647</li></ul>		

---

**REFERAT**

Örebro tingsrätt

Åklagaren väckte talan mot bl.a. M.H. för grovt bokföringsbrott enligt följande gärningsbeskrivning.

M.H. har, som ansvarig företrädare för Hellefors Bryggeri AB, med säte i Örebro, uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att lämna oriktiga uppgifter i den löpande bokföringen för räkenskapsåren 2006 - 2008 och i årsredovisningar för räkenskapsåren 2006 och 2007.

De oriktiga uppgifterna har bestått i att bolagets lagervärden har redovisats med för höga belopp om 35 mnkr per den 31 december 2006, 35 mnkr per den 31 december 2007 och 31 mnkr den 31 oktober 2008.

Till följd härav har rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Brottet är att bedöma som grovt eftersom brottsligheten skett systematiskt och avsett betydande belopp.

Åklagaren yrkade vidare att M.H. skulle meddelas näringsförbud eftersom han grovt åsidosatt vad som ålegat honom i näringsverksamhet och därvid gjort sig skyldig till brottslighet som inte var ringa samt eftersom näringsförbud var påkallat ur allmän synpunkt.

M.H. motsatte sig ansvar för grovt bokföringsbrott. Han erkände att han hade haft den ställning i Hellefors Bryggeri AB (Bryggeriet) som åklagaren hade gjort gällande. Han ifrågasatte inte heller differenserna beträffande de bokförda lagervärdena. Han gjorde dock gällande att han inte hade deltagit i inventering eller bokföring, utan att han hade förlitat sig på de siffror som hade presenterats för honom och att det var först i samband med försäljning av bolaget som han hade fått klart för sig att lagret hade värderats för högt. Han hävdade därför att han inte hade haft uppsåt och att, för det fall han kunde anses ha agerat oaktsamt, oaktsamheten inte hade varit av sådant slag att den skulle anses straffbar.

Skriftlig bevisning åberopades i målet. Vidare åberopades muntlig bevisning i form av förhör med M.H., medtilltalade M.Hö., som vid tidpunkten för gärningarna var ekonomiansvarig i Bryggeriet, och ekorevisorn C.L-W.

Tingsrätten fann följande utrett. PRE Import AB (PRE) var moderbolag till Bryggeriet. M.H. ägde 50 procent av aktierna i PRE och S.C. de andra 50

procenten. Den egentlige ägaren till den delen var dock S.C:s far H.C., som dock inte kunde stå som ägare eftersom denne hade näringsförbud. M.H. var ledamot och verkställande direktör i Bryggeriet. M.Hö. var ekonomichef och hade vid den tid som nu är aktuell tre eller fyra anställda som biträdde honom. M.H. har gått en tvåårig linje på gymnasiet, distribution och kontor. M.Hö. är utbildad marknadsekonom och var ekonomiansvarig i Bryggeriet från 1995 och framåt. Dessförinnan hade han bl.a. arbetat på bank.

M.H. och M.Hö. uppgav i förhör i huvudsak följande.

M.H: Han har varit engagerad i produktion, försäljning och förhandlingar. Någon bokföring eller någon inventering har han inte gjort. Detta har skötts av M.Hö. och övriga på ekonomiavdelningen. Han kan inte bokföring, men kan läsa årsredovisningar och bokslutsrapporter. Han har haft sitt kontor i anslutning till bryggeriet. Där har han suttit när han inte varit på resande fot. Under 2006 fick han besked om att han hade cancer och han opererades också medanledning av detta den 18 september 2006. I slutet av året var han tillbaka på kontoret, men han var inte helt återställd. Under 2007/2008 hade han bestämt sig för att sälja och till slut bestämdes att en försäljning skulle ske till Spendrups. När bokslutet för 2007 var klart påtalade M.Hö. att det fanns ett underskott i verksamheten med anledning av en brist i lagret. Detta skedde cirka en månad innan april 2008. Han blev förskräckt eftersom han inte tidigare hade hört talas om detta. M.Hö. hade tydligen "plussat på lagersaldot" för att täppa till förluster. Någon anledning att diskutera frågan med Spendrups eller att göra en polisanmälan såg han dock inte utan det hela löstes genom att PRE, som var säljare av Bryggeriet, betalade in cirka 30 miljoner till Bryggeriet. I och med det ansåg han att problemet var löst, dvs. underskottet i lagret var reglerat. Han skrev då också på årsredovisningen för 2007 eftersom betalningen från PRE kommit in till Bryggeriet. När inventering av lagret skedde, något som han inte deltog i, sammanställdes uppgifterna av ekonomiavdelningen i affärssystemet Scala. Hur uppgifterna sedan fördes från Scala till bokföringen vet han inte. Årsredovisningarna har upprättats av M.Hö. Han skrev under men granskade innan det inte årsredovisningen något speciellt. Han förlitade sig på ekonomiavdelningen och revisorn. Varför det blivit fel i den bokförda lagervärderingen vet han inte. Han vet inte heller hur länge det felet funnits eftersom han inte undersökt det. Att verksamheten under 2006 gick så dåligt, en förlust om 19 miljoner kr, visste han inte. M.Hö. berättade inte detta för honom. Han var cancersjuk och hade fokus på annat. Han har inte sagt till M.Hö. att "ordna till siffrorna". Däremot har han och M.Hö. haft en diskussion om resultatet och om det fanns något som det var möjligt att ha ett annat synsätt på. Detta kunde avse t.ex. förädlingskostnader och valutakurser och skulle ske "inom ramarna", dvs. att det var lagligt. Vilket år den diskussionen var vet han inte. Det kan ha varit hösten 2007. M.Hö. återkom aldrig med något besked om vilka åtgärder som vidtagits. Han har inte gett order om att värdet på lagret skulle skrivas upp. M.Hö. ljuger. Det fanns ju också en annan ägare till PRE. Hur denne påverkat M.Hö. vet han inte. Hösten 2008 konfronterades han av Spendrups om de för höga lagervärdena. När han berättade att pengarna hade återförts verkade det hela vara OK. Det hela var en stressad situation och han försökte skyla över det hela och skyllde på att det förekommit rörelsefrämmande verksamhet m.m. Ett skiljeförfarande inleddes dock och detta ledde till att försäljningspriset reducerades. Lagervärdena hade skrivits upp eftersom resultaten inte varit tillräckligt bra. Hur lagervärdena påverkar resultatet vet han inte. Han hade ett intresse av detta. Vilket intresse M.Hö. hade av att göra så vet han inte.

M.Hö: Årsredovisningen har upprättats av revisorerna, men han har försett dem med underlag. Inventering av lagret skedde efter årsskiftet av lagerpersonal och andra. Lagret räknades manuellt, varefter en sammanställning skedde i ett excelark som han fick. Lagret prissattes sedan manuellt och sammanställdes därefter till ett lagervärde. Det resultatet fördes in i huvudboken. När han i februari/mars varje år, med undantag för ett år då årsredovisningen lämnades in för sent, presenterat resultatet för M.H. har

denne sagt att det inte kunde få vara på det sättet utan att han måste ordna till minst ett 0-resultat. Detta skulle ske genom att lagret värderades upp. Idén till detta kom från M.H. När han sagt att han inte kunde acceptera det och att det var helt fel har M.H. svarat att det måste göras. Det har varit "ord och inga visor". Han stod i ett lydnadsförhållande gentemot M.H. Denna var verkställande direktör, styrelseledamot och ägare. M.H. lovade också att det skulle rättas till och sa att det inte var hans ansvar. Dessa diskussioner har skett på deras kontor. Det stämmer att han och M.H. har umgåtts privat. I de aktuella situationerna, när M.H. beordrat honom att värdera upp lagret, har han dock känt sig hotad. Han visste hur ägarförhållandena var. H.C. och han har diskuterat, varvid också H.C. sagt att lagret måste värderas upp. Han borde ha sagt nej och kan inte förstå varför han försatt sig i den här situationen. M.H. hade fokus på försäljning och kostnadsnivån. Denne fick information, muntligt eller skriftligt, veckovis. H.C. har fått samma information. Något bristande engagemang har M.H. inte visat utan denne var intresserad av ekonomin. Dennes bokföringskunskaper vet han ingenting om, men denne förstår vilka konsekvenser olika åtgärder får i ekonomiskt hänseende. M.H. var på grund av sjukdom borta från arbetet från augusti/september 2006 till slutet av det året. Det är riktigt att resultatet för det året egentligen skulle ha varit en förlust på 19 miljoner kr. I samband med att årsredovisningen upprättades visade han resultatet för M.H. Han fick då tydliga instruktioner om att ett sådant resultat inte kunde visas. Genom en diskussion mellan ägarna värderades varulagret upp och kostnader för varor sänktes. På så sätt påverkades resultatet positivt. Han skulle se till att det gjordes, varefter ägarna skulle ta ansvar för det. Han har inte tagit något initiativ till detta. M.H. gav honom instruktioner att utföra detta. Han skrev sedan bokföringsordern för hand. Excelsammanställningen borde finnas med som bilaga till bokföringsordern. Den sammanställningen var alltså inte korrekt utan manipulerad. Antalet produkter hade då ändrats. M.H. och H.C. var alltså medvetna om att detta utfördes. Revisorn gjorde bara stickprov på lagret och räknade inte antalet produkter. Det ovan angivna förfarandet pågick sedan under flera år. I årsredovisningen för 2007 vidhölls felet, dvs. det följde med från 2006. Han hade då fått instruktioner om att hålla upp värdet på lagret som tidigare. Spendrups ställde som krav för köpet av Bryggeriet att årsredovisningen för 2007 var fastställd. I den årsredovisningen var lagervärdena kvar på nivån från 2006. Excelsammanställningen hade han gjort på samma sätt som året innan. På ägarnas instruktioner upprättade han i mitten av april 2008 en faktura till PRE för att "täppa till hålet". Detta bokfördes som försäljning av varor. Någon sådan försäljning hade dock inte skett. M.H. gav honom direktiv om detta. Eftersom PRE hade betalat ett belopp, han tror att de pengarna kom från Spendrups handpenning, till Bryggeriet hoppades han att det hela inte skulle upptäckas. Från och med augusti 2008 var han sjukskriven på 50 procent. När Spendrups senare gjorde en fördjupad undersökning upptäcktes dock förfarandet. När han i november 2008 konfronterades med det hela nekade han till att ha något med det att göra. Han avskedades trots det med omedelbar verkan. Han hade inga ägarintressen i Bryggeriet eller PRE. Han har överhuvudtaget inte tjänat något på vad som hänt.

Tingsrätten (chefsrådmannen Anders Domert samt nämndemännen Eva-Britt Sjödahl, Monica Ståhlberg och Kjell Rapp) anförde i dom den 12 juni 2012 följande.

#### DOMSKÄL

##### Skuld

M.Hö. har erkänt att lagervärdena redovisats med för höga belopp per den 31 december 2006 och 2007 men har förnekat att så varit fallet per den 31 oktober 2008 medan M.H. inte ifrågasatt differenserna beträffande lagervärdena mellan Scala och bokförda värden. Det ovan anförda vinner stöd av de uppgifter C.L-W. lämnat, varför det är utrett att det förekommit oriktiga uppgifter i den löpande bokföringen för räkenskapsåren 2006 och 2007. Detta

genom att lagervärden har redovisats med för höga belopp i enlighet med vad åklagaren angett i gärningsbeskrivningen. Genom C.L-W:s uppgifter, hon har bland annat uppgett att PRE:s betalning av cirka 30 miljoner till Bryggeriet inte påverkat lagersaldot alls, är det också utrett att det förekommit oriktiga uppgifter i den löpande bokföringen för räkenskapsåret 2008. Detta genom att lagervärdet per den 31 oktober 2008 redovisats med 31 miljoner kr för högt belopp. Det är vidare utrett att M.H. varit ansvarig företrädare för Bryggeriet under den i gärningsbeskrivningen angivna perioden.

Till följd av de oriktiga uppgifterna har rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Fråga är sedan om M.H. känt till de ovan angivna felaktigheterna. Själv har han uppgett att han fick kännedom om detta cirka en månad innan april 2008 då M.Hö. informerade honom om att det fanns ett underskott i verksamheten med anledning av en brist i lagret. Mot detta ska ställas de uppgifter M.Hö. lämnat. Han har berättat att M.H. varit medveten om att resultatet för 2006 visade på en förlust om 19 miljoner kr och att han då fått instruktioner från M.H. om att värdera upp lagret för att på så sätt få ett bättre resultat.

M.Hö:s uppgifter ska, eftersom han är medtilltalad, bedömas med försiktighet. Det kan dock konstateras att M.H. såsom verkställande direktör och ägare löpande fått information om Bryggeriets ekonomiska utveckling. M.H. och M.Hö. har också haft kontoren bredvid varandra. M.Hö. har inte haft något ekonomiskt intresse, utöver att få behålla sin anställning, av att agera på det sätt han gjort. M.H. har däremot haft starka intressen av att visa bra resultat för Bryggeriet. Han hade planer på att sälja Bryggeriet och en sådan försäljning kom ju också till stånd genom PRE:s affär med Spendrups. M.H. har också genom att ta in H.C., som hade näringsförbud, som hälftenägare till PRE visat att denne är beredd att agera på ett sätt som inte alltid står i överensstämmelse med lagar och förordningar.

Mot bakgrund av det ovan anförda och vid en sammantagen bedömning finner tingsrätten att det är ställt utom rimligt tvivel att M.H. känt till de oriktiga uppgifterna i den löpande bokföringen för räkenskapsåren 2006 - 2008 och i årsredovisningarna för räkenskapsåren 2006 och 2007 och att han också gett direktiv till M.Hö. Det är därför utrett att M.H. uppsåtligen begått den angivna gärningen. Åtalet mot M.H. ska därför bifallas. Bokföringsbrottet ska med hänsyn till att brottsligheten avsett betydande belopp bedömas som grovt.

#### Påföljd

M.H. förekommer under tre avsnitt i belastningsregistret. Dessa avser trafikförseelser.

Kriminalvården har i ett yttrande anfört i huvudsak följande. M.H. lever under till synes ordnade förhållande. Han opererades för cancer 2006, men är nu arbetsför. Han har en skatteskuld om drygt 27 miljoner kr och försattes i konkurs den 9 juni 2011. Nu misstänkt gärning ligger flera år tillbaka i tiden. Något övervakningsbehov föreligger inte. M.H. har informerats om samhällstjänst då ställda lämplighetskriterier synes uppfylla.

Sedan hänsyn tagits till att förhållandevis lång tid förflutit från det att gärningen begicks och att M.H. även på annat sätt drabbats hårt på grund av händelsen han har stora skatteskulder, har försatts i personlig konkurs och kommer att meddelas näringsförbud finner tingsrätten att straffvärdet motsvarar ett fängelsestraff om ett år. Med hänsyn till det höga straffvärdet och då det är fråga om brott av sådan art att det finns en presumtion för att påföljden ska bestämmas till fängelse bestämmer tingsrätten påföljden till fängelse ett år.

#### Näringsförbud

M.H. har motsatt sig yrkandet om näringsförbud. Särskilda skäl föreligger eftersom gärningen begåtts för fyra till sex år sedan.

Genom brottsligheten, som inte är ringa, har M.H. grovt åsidosatt vad som ålegat honom i näringsverksamhet. Ett näringsförbud är påkallat från allmän synpunkt. Det förhållandet att viss tid förflutit från det att brottet begicks medför sammantaget inte skäl till annan bedömning. Näringsförbudets längd kan stanna vid tre år.

#### DOMSLUT

Tingsrätten dömer M.H. enligt 11 kap. 5 § andra stycket brottsbalken för grovt bokföringsbrott till fängelse ett år.

Tingsrätten meddelar M.H. näringsförbud enligt lagen (1986:436) om näringsförbud för en tid av tre år räknat från det att beslutet vunnit laga kraft.

#### Göta hovrätt

M.H. överklagade tingsrättens dom och yrkade att hovrätten skulle frikänna honom eller, i annat fall, bestämma en lindrigare påföljd än fängelse, alternativt sänka straffet. Han yrkade även att hovrätten skulle upphäva tingsrättens beslut om näringsförbud.

Åklagaren motsatte sig ändring av tingsrättens dom.

Åklagaren förklarade att han inte i gärningsbeskrivningen gjorde gällande, att det förhållandet att Bryggeriets resultat hade redovisats med ett för högt belopp för räkenskapsåret 2006 samt med för låga belopp för räkenskapsåret 2007 och per den 31 oktober 2008, skulle läggas M.H. till last som bokföringsbrott. Till följd av detta justerade åklagaren gärningsbeskrivningen genom att i tredje stycket stryka orden "ekonomiska resultat". Han förklarade även att han med uttrycket "rörelsens förlopp" i samma stycke i gärningsbeskrivningen, menade rörelsens ställning under löpande räkenskapsår.

Hovrätten tog del av samma bevisning som tingsrätten, varvid den muntliga bevisningen lades fram genom uppspelning av ljud och bild från förhören vid tingsrätten. Därutöver åberopade åklagaren även viss ytterligare skriftlig bevisning.

Hovrätten (hovrättsråden Björn Karlsson och Charlotta Schelvander (referent), tf. hovrättsassessorn Martina Elén samt nämndemännen John Hed och Ing-Marie Larsson) anförde i dom den 4 februari 2013 följande.

#### DOMSKÄL

##### Skuldfrågan

Av de skäl som tingsrätten har angett finner även hovrätten att det är utrett att Bryggeriet i bokföringen för räkenskapsåren 2006 och 2007 samt per den 31 oktober 2008 har redovisat varulagret med för höga belopp. Förfarandet innebär ett åsidosättande av bokföringslagens regler.

Av 11 kap. 5 § brottsbalken följer att den ska dömas för bokföringsbrott som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet, bl.a. genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen, om den oriktiga bokföringen har lett till att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen (det s.k. huvudsakskriteriet). Huvudsakskriteriet innebär att lagstiftaren tillåter att bokföringen inte speglar exakt vad som har inträffat så länge det är möjligt att i huvudsak med ledning av bokföringen få en rättvisande bild av rörelsen. Blir avvikelserna så stora att

den ekonomiska verkligheten inte i huvudsak framgår och/eller kan bedömas med ledning av bokföringen, är huvudsakskriteriet uppfyllt och ett bokföringsbrott föreligger objektivt sett. Det krävs alltså att avvikelserna mellan det tillstånd som bokföringen anger och det verkliga förhållandet är av en viss omfattning. Eftersom bokföringsbrott är ett informationsbrott och bokföringen lämnar information om endast en viss bestämd rörelse, innebär huvudsakskriteriet att en avvikelse på ett bestämt belopp kan vara bokföringsbrott i en rörelse men inte i en annan. I vilken omfattning avvikelserna påverkar rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning beror på omfattningen av den aktuella verksamheten. Detta betyder att huvudsakskriteriet inte alltid är uppfyllt i stora företag trots att bristen/bristerna i företagets bokföring avser stora belopp.

I doktrinen har hävdats att en rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen på det sätt som avses med bestämmelsen i 11 kap. 5 § brottsbalken, om avvikelserna mellan bokföring och den ekonomiska verkligheten understiger 30 procent (Christine Andersson m.fl., Bokföringsbrott och bokföringslagen, tredje upplagan, 2011, s. 111). Till stöd för detta ställningstagande har hänvisats till vad begreppen till huvudsaklig del och huvudsakligen i skattelagstiftningen, har ansetts betyda enligt förarbetena till den lagstiftningen. Det har dock framhållits att det mycket väl kan tänkas att huvudsakskriteriet i själva verket innebär att endast avvikelser på exempelvis 25 procent kan tillåtas. I praxis finns exempel på att en avvikelse på 12 procent har ansetts innebära att huvudsakskriteriet inte är uppfyllt (se RH 2008:24).

Det kan tyckas olämpligt att dra en gräns för huruvida huvudsakskriteriet är uppfyllt vid en bestämd procentsats eftersom det är tänkbart att det kan finnas situationer där rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen, trots att avvikelserna understiger 30 procent. Enligt hovrättens bedömning bör dock gränsen vid 30 procent kunna användas som en utgångspunkt för bedömningen av om huvudsakskriteriet är uppfyllt. Om bristen i bokföringen ur redovisningssynpunkt är att anse som mycket väsentlig kvalitativt sett, bör dock gränsen kunna sättas lägre.

Begreppen förlopp samt ekonomiskt resultat och ställning i 11 kap. 5 § brottsbalken har hämtats från bokföringslagarna (prop. 1981/82:85 s. 30). Med rörelsens förlopp förstås rörelsens resultat- och ställningsutveckling enligt den löpande bokföringen. Med rörelsens ekonomiska resultat och ställning förstås det ekonomiska resultat och den ekonomiska ställning som återfinns i årsbokslutet eller årsredovisningen (prop. 1998/99:130 s. 391 och Christine Andersson m.fl., a.a., s. 31).

Den oriktiga uppgift som i detta fall omfattas av åklagarens påstående om bokföringsbrott, består i att varulagret har redovisats med för höga belopp. En sådan oriktig uppgift påverkar Bryggeriets redovisade ställning. Av utredningen framgår att den oriktiga uppgiften har tagits in i Bryggeriets årsredovisningar för räkenskapsåren 2006 och 2007. I enlighet med det nyss sagda innebär detta att den oriktiga uppgiften har påverkat - utöver rörelsens förlopp med avseende på ställningen såsom denna framgår av den löpande bokföringen - den redovisade ekonomiska ställningen i Bryggeriet för de åren. När det gäller år 2008 har den oriktiga uppgiften enbart tagits in i den löpande bokföringen, vilket innebär att det redovisade förloppet med avseende på ställningen har påverkats av den oriktiga uppgiften detta år.

Högsta domstolen har i rättsfallet NJA 1999 s. 647 uttalat att det finns skäl att betrakta allt åsidosättande av bokföringslagens regler som sker under ett räkenskapsår som ett enda brott. Detta innebär att prövningen av huruvida huvudsakskriteriet är uppfyllt ska ske separat för varje räkenskapsår.

Hovrätten gör vidare bedömningen, att för de år, d.v.s. 2006 och 2007, som den oriktiga uppgiften beträffande varulagret föreligger såväl beträffande den

löpande bokföringen som ifråga om årsredovisningen, bör den oriktiga uppgiften i årsredovisningen ses som en följd av den oriktiga uppgiften i den löpande bokföringen. Detta innebär i sin tur att ett eventuellt bokföringsbrott i fråga om den löpande bokföringen bör anses konsumerat av det senare brottet i fråga om årsredovisningen (jfr SOU 1996:30, s. 132).

Utifrån ovanstående utgångspunkter övergår hovrätten till att pröva huruvida huvudsakskriteriet kan anses uppfyllt respektive räkenskapsår i nu aktuellt fall.

#### Räkenskapsåret 2006

För räkenskapsåret 2006 utvisar Bryggeriets årsredovisning att varulagret hade ett värde om 86 423 102 kr, att summan tillgångar och summan skulder uppgick till 234 100 435 kr respektive 219 118 499 kr samt att summan eget kapital (d.v.s. skillnaden mellan tillgångar och skulder) därmed uppgick till 14 981 936 kr. Utredningen utvisar att varulagret i själva verket hade ett värde om 50 637 134 kr och att summan tillgångar därmed uppgick till 198 314 467 kr. Bryggeriets tillgångar har alltså redovisats med ett 35 785 968 kr för högt belopp, vilket är en avvikelse på cirka 18 procent sett enbart till balansräkningens tillgångssida. Det kan dock konstateras att om varulagret hade redovisats till verkligt värde skulle Bryggeriets eget kapital utvisa en minuspost om drygt 20 miljoner kr, att jämföra med en redovisad pluspost om drygt 14 miljoner kr. Detta innebär bl.a. att om varulagret hade redovisats till verkligt värde hade bokföringen utvisat att Bryggeriets hela aktiekapital var förbrukat. Mot den bakgrunden finner hovrätten att det förhållandet att varulagret har redovisats med ett för högt belopp har inneburit att huvudsakskriteriet är uppfyllt för räkenskapsåret 2006.

#### Räkenskapsåret 2007

För räkenskapsåret 2007 utvisar Bryggeriets årsredovisning att varulagret hade ett värde om 89 003 362 kr, att summan tillgångar och skulder uppgick till 235 235 424 kr respektive 220 203 771 kr samt att summan eget kapital därmed uppgick till 15 031 653 kr. Utredningen utvisar att varulagret i själva verket hade ett värde om 53 524 894 kr och att summan tillgångar därmed uppgick till 199 756 956 kr. Bryggeriets tillgångar har alltså redovisats med ett 35 478 468 kr för högt belopp, vilket är en avvikelse på knappt 18 procent sett enbart till balansräkningens tillgångssida. Det kan dock, liksom föregående räkenskapsår, konstateras att det oriktigt redovisade värdet på varulagret har påverkat Bryggeriets redovisade egna kapital i sådan omfattning att huvudsakskriteriet av den anledningen får anses uppfyllt. Om varulagret hade redovisats till verkligt värde skulle nämligen det egna kapitalet utvisa en minuspost om drygt 20 miljoner kr, att jämföra med en redovisad pluspost om drygt 15 miljoner kr. Även detta år skulle alltså en korrekt bokföring ha utvisat bl.a. att Bryggeriets aktiekapital var helt förbrukat.

#### Räkenskapsåret 2008

När det gäller räkenskapsåret 2008 utvisar utredningen att varulagret per den 31 oktober 2008 har bokförts till ett värde om 66 493 676 kr och att varulagrets verkliga värde vid denna tidpunkt uppgick till 34 657 514 kr. Någon utredning av den totala summan redovisade tillgångar, skulder och eget kapital per den 31 oktober 2008 har inte presenterats. Det har i och för sig inte framkommit några omständigheter som innebär att det finns anledning att anta att summorna i något nämnvärt avseende skulle avvika från föregående års summor. Avsaknaden av utredning i denna del innebär likväl att det inte med tillräcklig säkerhet går att avgöra i vilken omfattning bristen i bokföringen har påverkat möjligheten att med ledning av denna i huvudsak bedöma rörelsens förlopp och ekonomiska ställning per den 31 oktober 2008. Därtill ska beaktas att det har framkommit att Bryggeriet före detta datum tillfördes ett belopp om 30 miljoner kr. Någon närmare utredning hur denna transaktion bokfördes, utöver att den redovisades som en försäljning, har inte presenterats. Med hänsyn till dessa omständigheter finner hovrätten att det inte kan anses visat

att den oriktiga uppgiften i bokföringen beträffande värdet på varulagret har lett till att rörelsens förlopp och ekonomiska ställning inte i huvudsak har kunnat bedömas med ledning av bokföringen. M.H. ska därför frikännas från ansvar för bokföringsbrott när det gäller räkenskapsåret 2008.

Det är klarlagt att M.H. som styrelseledamot och verkställande direktör för Bryggeriet har varit ansvarig för bolagets bokföring för räkenskapsåren 2006 och 2007. Frågan är då om M.H. har haft uppsåt i förhållande till att varulagret har redovisats med för höga belopp för dessa räkenskapsår.

I likhet med tingsrätten anser hovrätten att M.Hö:s uppgifter måste bedömas med försiktighet eftersom han är medtilltalad och därför har anledning att lämna uppgifter till nackdel för M.H. för att skydda sig själv. Enligt hovrättens bedömning har han dock på ett mycket trovärdigt sätt berättat om det inträffade och inte dragit sig för att lämna uppgifter om sin egen inblandning. Hovrätten instämmer även i tingsrättens bedömning att M.Hö., till skillnad från M.H., inte kan anses ha haft ett sådant starkt ekonomiskt intresse i verksamheten, att detta skulle ha motiverat honom till att på eget bevåg lämna oriktiga uppgifter i bokföringen på det sätt och i den omfattning som det har varit frågan om. Det ska vidare beaktas att trots att det är M.H:s uppfattning att M.Hö. på eget initiativ har bokfört de felaktiga värdena på varulagret, vilket i sin tur har lett till att M.H. har sett sig tvingad att kompensera detta genom en inbetalning till Bryggeriet om hela 30 miljoner kr, så har han inte vare sig polisanmält M.Hö. för det inträffade, krävt honom på betalning eller avskedat honom. Det har även av M.H:s egna uppgifter framkommit att han i samband med aktieöverlåtelsen till Spendrups inte berättade för bolagets företrädare om de oegentligheter M.Hö. enligt hans uppfattning hade gjort sig skyldig till, trots att detta var känt för honom vid tidpunkten och trots att han måste ha insett att uppgiften var av stor betydelse för Spendrups bl.a. på grund av att M.Hö. då fortfarande var anställd som ekonomichef i Bryggeriet. Enligt hovrätten utgör nu nämnda omständigheter ett sådant stöd för M.Hö:s i och för sig trovärdiga berättelse att hans uppgifter kan läggas till grund för bedömningen. Härigenom är det visat att M.H. har gett M.Hö. direktiv att värdera upp varulagret i boksluten för räkenskapsåren 2006 och 2007. I likhet med tingsrätten finner därför hovrätten att det är utrett att M.H. uppsåtligen har gjort sig skyldig till bokföringsbrott i två fall.

Nästa fråga som hovrätten ska ta ställning till är huruvida bokföringsbrotten ska anses som grova.

Av 11 kap. 5 § andra stycket brottsbalken följer att vid bedömningen av om brottet är grovt ska en helhetsbedömning göras av samtliga omständigheter, varvid det särskilt ska beaktas om åsidosättandet av bokföringsskyldigheten har avsett mycket betydande belopp, om gärningsmannen har använt falsk handling, om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som har utövats systematiskt eller om gärningen på något annat sätt har varit av särskilt farlig art. Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 2004/05:69 s. 24 ff.) anges att med kvalifikationsgrunden mycket betydande belopp, inte avses belopp i absoluta tal, utan att bristen i bokföringen, i likhet med den bedömning som görs vid tillämpning av huvudsakkriteriet, ska ses i relation till rörelsen. Vidare anges vissa omständigheter som typiskt sett är sådana att de särskilt bör beaktas som försvårande. En sådan omständighet är hur allvarlig bristen/bristerna i bokföringen kan anses vara, en annan är att bokföringsbrottet har skett i en rörelse vars verksamhet är av stor omfattning och som därmed påverkar många personer/intressenter.

I detta fall kan konstateras att det oriktigt redovisade värdet på varulagret har inneburit att det av bokföringen för respektive räkenskapsår inte har framgått att Bryggeriet i själva verket helt har saknat eget kapital, som enligt bokföringen uppgick till cirka 14,9 miljoner kr för räkenskapsåret 2006 och till cirka 15 miljoner kr för räkenskapsåret 2007. Detta får anses vara en mycket allvarlig brist i bokföringen. Vidare får bristen i förhållande till rörelsen anses ha



rört mycket betydande belopp. Därutöver utvisar utredningen att Bryggeriet under de ifrågavarande räkenskapsåren har omsatt över 400 miljoner kr per år, att bolagets skulder när det gäller skulder till kreditinstitut, leverantörsskulder och checkräkningskredit sammanlagt har uppgått till över 130 miljoner kr samt att bolaget har haft över 100 anställda. Bokföringsbrotten har alltså skett i en rörelse av stor omfattning och som har påverkat många intressenter. På grund av dessa omständigheter gör hovrätten bedömningen att brotten ska rubriceras som grova. M.H. ska således dömas för grovt bokföringsbrott i två fall.

#### Påföljd

Det sammanlagda straffvärdet av de grova bokföringsbrott som M.H. har gjort sig skyldig till motsvarar enligt hovrättens bedömning fängelse i ett år. Med beaktande av den långa tid som har förflutit sedan gärningarna, som inte M.H. till någon del kan lastas för, och det näringsförbud han nu meddelas motsvarar brottens sammanlagda straffvärde fängelse i åtta månader.

Mot bakgrund av det som har framkommit angående M.H:s personliga förhållanden och med beaktande av brottens art och höga straffvärde kan någon annan påföljd än ett fängelsestraff inte komma i fråga.

#### Näringsförbud

Hovrätten gör inte någon annan bedömning än tingsrätten i fråga om näringsförbud.

#### DOMSLUT

Hovrätten ändrar tingsrättens dom på följande sätt.

1. Hovrätten frikänner M.H. från ansvar för grovt bokföringsbrott avseende räkenskapsåret 2008.
2. Hovrätten bestämmer fängelsestraffet för grovt bokföringsbrott i två fall till åtta månader.

Hovrättens dom meddelad: den 4 februari 2013.

Mål nr: B 2206-12.

Lagrum: 11 kap. 5 § brottsbalken.

Rättsfall: RH 2008:24; NJA 1999 s. 647.

Litteratur: Christine Andersson m.fl., Bokföringsbrott och bokföringslagen, tredje upplagan, 2011, s. 31 och s. 111, prop. 1981/82:85 s. 30, prop. 1998/99:130 s. 391, SOU 1996:30 s. 132.

---

#### Sökord:

**Litteratur:** Christine Andersson m.fl., Bokföringsbrott och bokföringslagen, tredje upplagan, 2011, s. 31 och s. 111, prop. 1981/82:85 s. 30, prop. 1998/99:130 s. 391, SOU 1996:30 s. 132

---