

Målnummer: B1296-08 **Avdelning:** 2

Domsnummer:

Avgörandedatum: 2009-01-13

Rubrik: En revisor har avgett s.k. ren revisionsberättelse. Fråga om detta har kunnat innebära medverkan till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret.

Lagrum:

- 11 kap. 5 § och 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700)
- 4 kap 1 § och 5 § samt 6 kap. 1 § och 3 § bokföringslagen (1999:1078)
- 8 kap. 4 § och 29 § aktiebolagslagen (2005:551)

Rättsfall:

- NJA 1949 s. 529
- NJA 1988 s. 383
- NJA 2000 s. 372
- NJA 2004 s. 618
- NJA 2006 s. 627

REFERAT

Stockholms tingsrätt

Allmän åklagare väckte åtal vid Stockholms tingsrätt mot fyra personer, bland dem C.S., T.F. och K.E., för ekonomiska brott begångna i verksamhet som hade bedrivits i Midvinter AB. C.S. och T.F. åtalades bl.a. för att de i egenskap av företrädare för bolaget hade begått bokföringsbrott. Åtalet mot K.E. gällde medhjälp till bokföringsbrott (grovt) enligt 11 kap. 5 § och 23 kap. 4 § BrB enligt följande gärningsbeskrivning.

K.E. har varit revisor i Midvinter AB under tiden den 11 februari 2004 till den 18 september 2004 då han avregistrerades som revisor för bolaget.

K.E. har uppsåtligen eller på grund av oaktsamhet främjat företagsledarens bokföringsbrott för räkenskapsåret 2003-01-12-2003-12-31.

Främjandet har bestått i att K.E. i sin revisionsberättelse inte har anmärkt på:

- att årsredovisningen inte har lämnats i tid till PRV,
- att löpande bokföring (grund- och huvudbok) saknas för hela räkenskapsåret,
- att inga verifierationer från räkenskapsåret har bevarats,
- att underlag saknas för att kunna verifiera de balansposter som redovisats i årsredovisningen samt i att han trots dessa brister;
- sanningslöst intygat att han i rimlig grad försäkrat sig om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga fel och att den upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och därmed gett en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige, vilket inneburit fara i bevishänseende.

Under det räkenskapsår som K.E. uppgivit att han har granskat har omsättningen uppgått till drygt 2,5 miljoner kr.

K.E. har i sitt revisionsarbete åsidosatt god revisions sed genom att ingen verifiering/avstämning har skett mot grundbok, huvudbok, balans- och resultatrapporter, årsbokslut, fakturor och kontoutdrag samt genom att han inte närmare utrett och dokumenterat frågan om bolaget befunnit sig i en risksituation avseende obestånd, likvidation eller annan ekonomisk krissituation, särskilt med hänsyn till att endast 52 % återstod av aktiekapitalet.

Genom att åsidosätta sitt granskningsarbete har K.E. medverkat till att företagsledaren kunnat ge sken av att bolagets verksamhet haft obefintlig omsättning och att bokföring och årsredovisning fullgjorts enligt god sed med följden att fara uppkommit för skatteundandragande med mycket betydande belopp.

Brottsligheten är grov eftersom den skett medelst osant intygande som i sig skall bedömas som ett grovt brott då K.E. har missbrukat sin ställning som auktoriserad revisor.

K.E. förnekade brott. Han hävdade att han inte hade åsidosatt god revisions sed och dessutom att han hade haft rätt att förlita sig på uppgifter som hade lämnats av Å.P., som ansvarade för bolagets bokföring.

Tingsrätten (ordförande rådmannen Christer Thornefors) fann i dom den 7 juli 2006 åtalen mot C.S. och T.F. styrkta. Beträffande K.E:s ansvar anförde tingsrätten följande.

Domskal

- - -

Enligt 10 kap. 1 § aktiebolagslagen i dess dåvarande lydelse skall det i varje aktiebolag finnas en revisor. Revisorns uppgift är att granska årsredovisningen, bokföringen och förvaltningen samt att avge en revisionsberättelse över granskningen. Granskningen har till syfte inte bara att skydda bolagets och dess ägares intressen utan kanske i än högre grad att ge utomstående intressenter en garanti för att de uppgifter som finns om bolaget återger företagets ställning och verksamhet på ett korrekt sätt.

En revisor har ett straffrättsligt ansvar för de uppgifter som han lämnar i en revisionsberättelse. Om han till följd av brister i sin granskning av bolagets räkenskaper underlåter att i revisionsberättelsen anmärka på fel i bolagets bokföring kan han således dömas för medhjälp till bokföringsbrott. En revisor skall utföra en självständig granskning och kan inte, som K.E. hävdade, förlita sig på uppgifter från en bokförare, även om denne tidigare i vart fall enligt vad som dittills framkommit har gjort riktiga bedömningar.

Av ekorevisorn A.H:s utsaga framgår att det är ett grundläggande krav i en revision att revisorn kontrollerar vilka rörelser som har förekommit på ett bolags postgirokonto. En enkel kontroll av kontot skulle beträffande Midvinter ha avslöjat för K.E. att bolaget under 2003 haft intäkter som uppgått till 2 586 799 kr. Denna uppgift skulle i sin tur ha avslöjat bolagets verksamhet och rimligen ha resulterat i de anmärkningar som åklagaren menar saknas i den revisionsberättelse som K.E. avgett. Som åklagaren hävdade har K.E. inte heller i sin revisionsberättelse behandlat det förhållandet att bolagets egna kapital var på väg att ätas upp.

Genom att upprätta en revisionsberättelse med de felaktigheter och brister som funnits i berättelsen för Midvinter har K.E. med hänsyn till den vikt som läggs vid att en revisionsberättelse avges och görs offentlig, främjat det bokföringsbrott som de medtilltalade begått i bolaget. Det är inte styrkt att detta skett med uppsåt. K.E. har i stället agerat oaktsamt och skall dömas till ansvar för medhjälp till bokföringsbrott i enlighet med detta.

Domslut

Tingsrätten dömde C.S. och T.F. för bl.a. bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB i dess lydelse före den 1 juli 2005 till fängelse.

Tingsrätten dömde K.E. för medhjälp till bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB i dess lydelse före den 1 juli 2005 samt 23 kap. 4 § BrB till villkorlig dom och 100 dagsböter.

Svea hovrätt

K.E. överklagade i Svea hovrätt och yrkade att åtalet skulle ogillas eller, i andra hand, att antalet ådömda dagsböter skulle sättas ned.

C.S. överklagade i påföljdsdelen.

Åklagaren bestred ändring.

Hovrätten (hovrättsråden Mona Wildig och Per Kjellström, tf. hovrättsassessorn Andreas Sundén, referent, och två nämndemän) anförde i dom den 21 februari 2008 följande beträffande åtalet mot K.E.

Hovrättens domskäl

K.E. är åtalad för att ha främjat bokföringsbrotten i Midvinter AB för räkenskapsåret 2003-01-12-2003-12-31. Främjandet ska ha bestått i att K.E. i sin revisionsberättelse avseende Midvinter AB inte anmärkt på vissa förhållanden samt sanningslöst intygat att han i rimlig grad försäkrat sig om att årsredovisningen inte innehöll väsentliga fel och att den upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och därmed gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god revisions sed i Sverige, vilket inneburit fara i bevishänseende. Vidare ska främjandet ha bestått i att K.E. på visst angivet sätt brutit i granskningen av bolagets bokföring. Åklagaren har i hovrätten inte gjort gällande att K.E. uppsåtligt främjat bokföringsbrottet utan endast att det skett genom oaktsamhet.

För att ansvar för medhjälp ska komma ifråga gäller att huvudbrottet inte är avslutat när det påstådda främjandet utförs. Är väl brottet avslutat föreligger inte längre förutsättningar att döma till ansvar för medhjälp, se NJA 2000 s. 372.

Den brottslighet som C.S. och T.F. fällts till ansvar för, och som K.E. alltså påstås ha främjat, innefattar dels att C.S. åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att löpande bokföring i Midvinter AB inte har förts för räkenskapsåret 2003-01-12-2003-12-31, dels att C.S. och T.F. åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att årsredovisningen i Midvinter AB som upprättats för räkenskapsåret 2003-01-12-2003-12-31 till sitt innehåll i allt väsentligt varit osann och gett en missvisande bild av företagets ställning och resultat.

Den löpande bokföringen ska avslutas med en årsredovisning och årsredovisningen utgör ett led i bokföringen. En årsredovisning ska enligt 2 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse samt - i vissa fall - en finansieringsanalys. Enligt 8 kap. 2 § samma lag ska årsredovisningen i ett aktiebolag lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där den ska behandlas. Denna tid har bolagets företrädare på sig att upprätta årsredovisningen. Upprättas inte årsredovisningen inom föreskriven tid kan ansvar för bokföringsbrott följa, se NJA 2004 s. 618. Revisorns anteckning på årsredovisningen och hans revisionsberättelse ingår däremot inte i bokföringen, se NJA 2006 s. 627, med följd att en revisors anmärkningar inte påverkar dess innehåll. Vid sådant förhållande måste

Årsredovisningen anses som upprättad redan när den lämnas till revisorn för granskning.

De gärningar som T.F. och C.S. fällt till ansvar för får på grund av det anförda anses som avslutade när årsredovisningen lämnades till K.E. Ansvar för medhjälp till bokföringsbrott enligt åtalet kan då inte komma ifråga. Åtalet mot K.E. ska därför ogillas.

Hovrättens domslut

Hovrätten fastställde tingsrättens dom beträffande C.S.

Med ändring av tingsrättens dom ogillade hovrätten åtalet mot K.E.

Högsta domstolen

Riksåklagaren överklagade och yrkade att HD, med ändring av hovrättens dom, skulle döma K.E. för medhjälp till bokföringsbrott.

K.E. bestred riksåklagarens ändringsyrkande.

HD meddelade prövningstillstånd i frågan om de brister i fråga om granskningen och innehållet i revisionsberättelsen som åklagarens gärningspåstående omfattade kunde vara att bedöma som medhjälp till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret samt förklarade frågan om prövningstillstånd i målet i övrigt vilande.

Riksåklagaren justerade därefter åtalet mot K.E. så att gärningsbeskrivningen fick följande lydelse.

K.E. var revisor i Midvinter AB under tiden den 11 februari 2004 till den 18 september 2004.

K.E. har av oaktsamhet främjat C.S:s och T.F:s bokföringsbrott avseende räkenskapsåret 2003-01-12-2003-12-31 i den del det avser att årsredovisningen till sitt innehåll i allt väsentligt varit osann och gett en missvisande bild av företagets ställning och resultat.

Enligt årsredovisningen hade bolagets verksamhet haft en obefintlig omsättning. I verkligheten uppgick bolagets omsättning under det aktuella räkenskapsåret till drygt 2,2 miljoner kronor.

Främjandet har bestått i att K.E. i sin revisionsberättelse inte anmärkt på

att bolagets omsättning angetts på ett helt vilseledande sätt,

att löpande bokföring saknats för hela räkenskapsåret,

att inga verifikationer från räkenskapsåret hade bevarats och

att underlag saknats för att kunna verifiera de balansposter som redovisats i årsredovisningen.

Främjandet har vidare bestått i att K.E. i revisionsberättelsen felaktigt intygat att han i rimlig grad försäkrat sig om att årsredovisningen inte innehöll väsentliga fel, att den upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och därmed gett en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed.

K.E:s medverkan har varit nödvändig för att C.S. och T.F. kunnat ge in årsredovisningen, revisionsberättelsen och intyg beträffande att resultat- och balansräkningarna fastställts på ordinarie bolagsstämma till Bolagsverket.

K.E. har varit oaktsam genom att inte utföra sitt revisionsarbete enligt god revisionsssed. Han borde sålunda ha begärt ut kontoutdrag från bolagets postgirokonto avseende det aktuella räkenskapsåret. K.E. borde vidare, särskilt med hänsyn till den kundfordran om 30 000 kronor som kvarstod som obetald sedan det föregående räkenskapsåret, ha närmare utrett om bolaget befunnit sig i en risksituation avseende obestånd, likvidation eller annan ekonomisk krissituation, särskilt med hänsyn till att endast 52 procent återstod av aktiekapitalet. Om K.E. hade iakttagit god revisionsssed och vidtagit de nämnda åtgärderna hade han funnit att bolaget under 2003 haft intäkter på drygt 2,5 miljoner kronor och att bolaget haft en omfattande verksamhet vilket skulle ha resulterat i att han gjort de ovan nämnda anmärkningarna i revisionsberättelsen.

Målet avgjordes efter föredragning.

Föredraganden, rev.sekr. Ralf Järtelius, föreslog i betänkande att HD skulle meddela följande dom.

Domskäl

Enligt 23 kap. 4 § BrB skall ansvar som är föreskrivet i balken för viss gärning ådömas inte bara den som utfört gärningen utan även annan som främjat den med råd eller dåd. Den som inte är att anse som gärningsman döms, om han har förmått annan till utförandet, för anstiftan av brottet och annars för medhjälp till det.

En medverkansgärning behöver inte bestå i medverkan till brottet från den otillåtna gärningens början till dess slut. Främjandet kan äga rum före eller samtidigt med den andra gärningen, men inte efter det att denna avslutats. Att ett brott är fullbordat innebär inte i sig att det också är avslutat. Vid brottslighet som fullbordas då ett visst tillstånd har åstadkommits men fortsätter att begås så länge detta tillstånd varar (s.k. perdurerande brott) är det sålunda klart att ett främjande kan äga rum så länge det straffbara tillståndet består. Ett brottsligt förehavande kan dock, även vid andra brott än de perdurerande, i vissa fall anses fortgå en viss tid efter det att brottet fullbordats. I sådana fall kan en medverkansgärning utgöra ett straffbart främjande av huvudbrottet även om den företas efter det att huvudbrottet fullbordats. (Jfr bl.a. Jareborg, Straffrättens ansvarslära, 1994, s. 111 ff. och densamme, Allmän kriminalrätt, 2001, s. 407 f., Holmqvist m.fl., Brottsbalken - En kommentar, suppl. 7, jan. 2002, s. 23:55 f. samt rättsfallen NJA 1949 s. 529, 2000 s. 372 och 2006 s. 577.)

Den brottslighet som K.E. påstås ha främjat har bestått i att företrädarna för Midvinter AB upprättat en årsredovisning för räkenskapsåret den 12 januari till den 31 december 2003 som till sitt innehåll i allt väsentligt varit osann och gett en missvisande bild av företagets ställning och resultat. Frågan är om detta bokföringsbrott hade avslutats när K.E. upprättade sin revisionsberättelse.

Av 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) framgår att aktiebolag för varje räkenskapsår skall avsluta bokföringen med en årsredovisning. Till skillnad från vad som var fallet enligt 1976 års bokföringslag (1976:125) är årsredovisningen enligt 1999 års bokföringslag alltså att betrakta som ett led i bokföringen med följd att brister i årsredovisningen eller underlåtenhet att i tid upprätta årsredovisning kan föranleda ansvar för bokföringsbrott (se rättsfallet NJA 2004 s. 618). Av rättsfallet NJA 2006 s. 627 framgår dock att revisorns anteckning på årsredovisningen och hans revisionsberättelse inte ingår i bokföringen och att eventuella anmärkningar där således inte påverkar bokföringens innehåll. Ett bokföringsbrott som består i att det förekommer brister i årsredovisningen måste därför anses avslutat redan innan årsredovisningen överlämnas till revisorerna. (Se SOU 1996:30 s. 132, Holmqvist m.fl., Brottsbalken - En kommentar, suppl. 18, juli 2007, s. 11:64 och Löfmarck, Brotten mot borgenärer, 2 uppl. 1986, s. 315 ff.; jfr Dahlqvist &

Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, 2 uppl., 2005, s. 52 ff. och s. 98 f. samt, beträffande äldre rätt, SOU 1940:20 s. 232 och s. 236.)

Den fråga som ställts upp i prövningstillståndet bör mot angiven bakgrund så besvaras att de brister i fråga om granskningen och innehållet i revisionsberättelsen som åklagarens gärningspåstående omfattar inte kan vara att bedöma som medhjälp till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret.

Skäl saknas att meddela prövningstillstånd i de delar där frågan därom har förklarats vilande.

Domslut

HD förklarar att de brister i fråga om granskning och innehållet i revisionsberättelsen som åklagarens gärningspåstående omfattar inte kan vara att bedöma som medhjälp till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret.

HD meddelar inte prövningstillstånd i de delar där frågan därom har förklarats vilande. Hovrättens dom står därmed fast.

HD (justitieråden Gertrud Lennander, Severin Blomstrand, Kerstin Calissendorff, referent, och Gudmund Toijer) meddelade den 13 januari 2009 följande dom.

Domskäl

Bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § BrB tar sikte på den bokföringsskyldighet som föreskrivs i bokföringslagen (1999:1078). Till bokföringsskyldigheten hör att löpande bokföra alla affärshändelser samt att avsluta den löpande bokföringen genom att upprätta en årsredovisning eller ett årsbokslut (4 kap. 1 § 1 och 5 samt 6 kap. 1 och 3 §§ bokföringslagen). För att ett bokföringsbrott skall föreligga räcker det inte att ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten skett, åsidosättandet måste också medföra att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, det s.k. huvudsakskriteriet.

Enligt 23 kap. 4 § BrB skall ansvar som är föreskrivet i balken för viss gärning ådömas inte bara den som utfört gärningen utan även annan som främjat den med råd eller dåd. Den som inte är att anse som gärningsman döms, om han har förmått annan till utförandet, för anstiftan av brottet och annars för medhjälp till det.

En medverkansgärning behöver inte bestå i medverkan till brottet från den otillåtna gärningens början till dess slut. Främjandet kan äga rum före eller samtidigt med huvudbrottet, men inte sedan brottet avslutats. Att ett brott är fullbordat innebär inte att det alltid också är avslutat. Ett brottsligt förehavande kan i vissa fall fortgå en viss tid efter det att brottet fullbordats. I sådana fall kan en medverkansgärning utgöra ett straffbart främjande av huvudbrottet även om den företas efter det att huvudbrottet fullbordats. (Jfr bl.a. rättsfallen NJA 1949 s. 529 och 2000 s. 372 samt Jareborg, Straffrättens ansvarslära, 1994, s. 111 ff. och Holmqvist m.fl., Brottsbalken, En kommentar, med suppl. t.o.m. jan. 2008, s. 23:55 f.)

Det i förevarande mål aktuella bokföringsbrottet (huvudbrottet) har bestått i att en årsredovisning till sitt innehåll i allt väsentligt varit osann och gett en missvisande bild av rörelsens ekonomiska resultat och ställning.

Riksåklagaren har i målet gjort gällande att huvudbrottet fullbordades i och med att årsredovisningen upprättades, men att det avslutades först genom att bolagets årsredovisning fastställdes på den ordinarie bolagsstämman och

årsredovisningen därmed blev slutgiltig. Enligt riksåklagaren var huvudbrottet således inte avslutat när årsredovisningen lämnades till bolagets revisor K.E.

I rättsfallet NJA 1988 s. 383 fann HD att en revisor som vid utförandet av sitt uppdrag hade varit oaktsam och avgett s.k. ren revisionsberättelse kunde fällas till ansvar för medverkan till bokföringsbrott under följande räkenskapsår; revisorn hade härigenom medverkat till att felaktiga ingångsvärden kommit att användas i bokföringen. Eftersom revisorns medverkan i tiden låg före brottets fullbordan aktualiserades inte frågan vid vilken tidpunkt bokföringsbrottet hade avslutats.

När verkställande direktör har utsetts i ett aktiebolag skall denne vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring skall fullgöras i överensstämmelse med lag, medan styrelsen svarar för förvaltningen av bolagets angelägenheter och skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen kontrolleras på ett betryggande sätt (numera 8 kap. 4 och 29 §§ aktiebolagslagen, 2005:551).

När företagsledningen avslutat bokföringen genom att tillse att en årsredovisning upprättats är bokföringsskyldigheten fullgjord. Den oberoende granskningen av den bokföringsskyldiges årsredovisning, som revisorn skall utföra i aktieägarnas, kreditgivares och andras intresse, förutsätter att det inte återstår några åtgärder med denna. Av det anförda följer att fullbordanspunkten måste anses vara passerad när årsredovisningen föreligger för revisorn i sådant skick att denne i överensstämmelse med god revisionssed kan lämna sin revisionsberättelse (jfr Holmqvist m.fl., a.a. s. 11:64 samt Diamant och Engerstedt i JT 2003-04 s. 238 och 239). Bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen innefattar inget krav på att revisionsberättelse skall lämnas eller att årsredovisningen skall fastställas av en årsstämma. Eftersom det sålunda inte erfordras några ytterligare åtgärder med den upprättade årsredovisningen för att avsluta bokföringen, skall ett bokföringsbrott knutet till årsredovisningen anses vara avslutat då det fullbordats.

Av det anförda följer att huvudbrottet var fullbordat och avslutat när K.E. lämnade sin revisionsberättelse.

De brister i fråga om granskningen och innehållet i revisionsberättelsen som åklagarens gärningspåstående omfattar kan således inte vara att bedöma som medhjälp till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret. Skäl saknas att meddela prövningstillstånd i de delar av målet där frågan därom har förklarats vilande.

Domslut

HD förklarar att de brister i fråga om granskning och innehållet i revisionsberättelsen som åklagarens gärningspåstående omfattar inte kan vara att bedöma som medhjälp till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret.

HD meddelar inte prövningstillstånd i de delar av målet där frågan därom har förklarats vilande. Hovrättens dom står därmed fast.

Justitierådet Stefan Lindskog var skiljaktig och anförde:

K.E. avgav som bolagets revisor en s.k. ren revisionsberättelse över Midvinter AB:s årsredovisning för räkenskapsåret 12 januari-31 december 2003. För bl.a. fel och brister i årsredovisningen har andra dömts till ansvar för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB.

Mot K.E. förd ansvarstalan gäller om han kan dömas till ansvar för medhjälp till bokföringsbrottet avseende den granskade årsredovisningen. Det kan här antecknas att av rättsfallet NJA 2006 s. 627 framgår att en revisionsberättelse

inte ingår i bokföringen. Brister i berättelsen kan därför inte i sig utgöra bokföringsbrott.

Utgångspunkten i det följande är alltså att den granskade årsredovisningen är behäftad med sådana fel och brister som kan föranleda ansvar för bokföringsbrott och att felen och bristerna borde ha anmärkts i revisionsberättelsen.

Enligt 23 kap. 4 § BrB skall ansvar som är föreskrivet i balken för viss gärning ådömas inte bara den som utfört gärningen utan även annan som främjat den med råd eller dåd. Den som inte är att anse som gärningsman döms, om han har förmått annan till utförandet, för anstiftan av brottet och annars för medhjälp till det.

En revisor kan ådra sig ansvar för medhjälp till bokföringsbrott om han genom råd eller anvisningar medverkat till sådana fel eller brister i bokföringen som avses i 11 kap. 5 § BrB (jfr Löfmarck, Brotten mot borgenärer, 2 uppl. 1986, s. 315). Ett sådant ansvar kan emellertid också aktualiseras även om revisorn strikt hållit sig till sin granskande roll. I rättsfallet NJA 1988 s. 383 fälldes således en revisor, som vid utförandet av sitt uppdrag varit oaktsam och avgett en s.k. ren revisionsberättelse trots att så inte bort ske, till ansvar för medhjälp till bokföringsbrott som begåtts under följande år (medverkansbrottet avsåg att de ingående balanserna blev felaktiga).

I förevarande fall påstås att en revisor genom en oriktig revisionsberättelse har främjat ett bokföringsbrott avseende den årsredovisning som berättelsen avser. Den fråga som skall prövas är om ett erforderligt tidsmässigt samband kan föreligga mellan huvudgärningen (bokföringsbrottet) och den påstådda medverkansgärningen.

En medverkansgärning behöver inte bestå i medverkan till brottet från huvudgärningens början till dess slut. Främjandet kan äga rum före eller samtidigt med den gärningen, men i princip inte efter det att denna avslutats. Mot den bakgrunden blir spørgsmålet om ett bokföringsbrott avseende en missvisande årsredovisning alltid är att anse som avslutat före det att revisionsberättelsen över redovisningen lämnas.

I rättslitteraturen har berörts vilket medverkansansvar en bristfällig revisionsberättelse kan föra med sig beträffande bokföringsbrott hänförligt till det räkenskapsår som revisionen avser. Därvid har uttalats att bokföringsbrottet är att anse som avslutat före det att revisionsberättelsen avges, varför förutsättningar för medverkansansvar saknas. (Se Holmqvist m.fl. Brottsbalken, En kommentar, suppl. 18, juli 2007, s. 11:64, Löfmarck, a.a., s. 315 ff. samt Leijonhufvud och Wennberg, Brott och straff i näringslivet, 3 uppl. 2007, s. 111 f.) Det är emellertid att notera, att uttalandena torde avse bokföringsbrott med avseende på den löpande bokföringen, inte avseende årsredovisningen. Vad som i aktuellt hänseende gäller beträffande årsredovisningen blev en ny fråga genom rättsfallet NJA 2004 s. 618, varigenom slogs fast att årsredovisningen är att hänföra till bokföringen.

Ett bokföringsbrott som består i en missvisande årsredovisning bör anses vara avslutat när årsredovisningen kommit att utgöra bokföring i den mening som avses med bestämmelsen i 11 kap. 5 § BrB. Härvidlag kan då antecknas följande.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) skall styrelsen på bolagets årsstämma lägga fram en årsredovisning. Enligt 7 kap. 11 § första stycket 1 skall stämman besluta om fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. Av denna ordning framgår att styrelsen ansvarar för sammanställningen av årsredovisningen, men att det är stämman (dvs. aktieägarna) som ytterst förfogar över dess väsentliga innehåll (resultaträkningen och balansräkningen).

Beträffande vad som utgör bokföring i den mening som avses i 11 kap. 5 § BrB har HD i 2004 års rättsfall utgått från bokföringslagen (1999:1078). Enligt 6 kap. 2 § i den lagen skall en årsredovisning offentliggöras enligt årsredovisningslagen (1995:1554). Att det är årsredovisningen med det innehåll som fastställts av årsstämman som skall offentliggöras framgår av det i 8 kap. 3 § årsredovisningslagen knäsattningskravet på att s.k. fastställelseintyg skall finnas för att årsredovisningen skall kunna registreras vid Bolagsverket.

Det sagda talar för att först sedan resultaträkningen och balansräkningen fastställts av årsstämman sålunda att årsredovisningen uppfyller kraven för ett offentliggörande enligt bokföringslagen och årsredovisningslagen, årsredovisningen är att anse som bokföring enligt 11 kap. 5 § BrB, och att ett bokföringsbrott hänförligt till en årsredovisning därför är att anse som såväl fullbordat som avslutat i och med bolagsstämmans fastställande av resultaträkningen och balansräkningen.

Man kan emellertid också se det så, att redan före det att stämman fastställt resultaträkningen och balansräkningen föreligger en årsredovisning som ett av lag påbjudet redovisningsinstrument och därmed som ett led i den bokföring som avses med bestämmelsen i 11 kap. 5 § BrB, nämligen när styrelsen gjort vad som ankommer på den i och för upprättandet av de redovisningshandlingar som skall läggas fram på årsstämman (vilken tidpunkt som i så fall mer precis skulle vara bestämmande - styrelsens beslut, styrelseledamöternas undertecknande eller överlämnandet till revisorn - lämnas här därhän).

Även om frågan om tidpunkten för det ifrågavarande brottets avslutande har betydelse för en revisors möjliga medverkansansvar - den fråga som är aktuell i målet - rör den primärt det straffbara området för dem som har ansvaret för att upprätta ifrågavarande redovisningshandlingar, främst styrelseledamöterna. I det hänseendet är följande att märka.

Om ett bokföringsbrott som avser årsredovisningen anses vara såväl fullbordat som avslutat med årsstämmans fastställande blir följden, att det är årsredovisningens innehåll vid ett sådant fastställande som skall ligga till grund för den straffrättsliga bedömningen. Styrelsen kan därför korrigera innehållsmässiga defekter fram till denna tidpunkt (jfr SOU 1940:20 s. 232), t.ex. efter revisorns påpekande.

Det är en god ordning. För det första är det bra med en entydigt bestämd kritisk tidpunkt för bedömningen av om årsredovisningen är behäftad med fel eller brist enligt 11 kap. 5 § BrB. Och för det andra skall rättelser av felaktigheter uppmuntras, inte motverkas.

Annorlunda förhåller det sig om det ifrågavarande bokföringsbrottet anses avslutat redan i samband med att styrelsen tagit fram de redovisningshandlingar som senare skall fastställas av årsstämman. Då blir ett fel som rättats därefter men före fastställandet straffritt bara om förutsättningar för frivilligt tillbakaträdande finns (att rättelsen har stöd i 5 kap. 5 § bokföringslagen saknar betydelse för frågan om straffrihet för frivilligt tillbakaträdande). Den straffrättsliga huvudregeln är emellertid att i fråga om ett fullbordat brott verkar inte ett sådant tillbakaträdande ansvarsbefriande (jfr 23 kap. 3 § BrB). Men att fel av aktuellt slag skall anses utgöra brott trots att de rättas före fastställandet är en olämplig och opraktisk ordning.

Nu kan det förmenas att det skulle ligga inom domstolarnas normgivningskompetens att skapa en särskild regel om frivilligt tillbakaträdande för den diskuterade situationen. Det förefaller emellertid tveksamt, inte minst i ljuset av att det för vissa brott finns sådana regler (se bl.a. 15 kap. 14 § BrB), och lagstiftaren således kan sägas ha gett uttryck för det utrymme som bör finnas för frivilligt tillbakaträdande från fullbordat brott. Under alla förhållanden kommer avsaknaden av en i lag knäsattningsregel om frivilligt tillbakaträdande att skapa en besvärande ovisshet. Till det kommer att

en ordning som förutsätter att en rättelse skall kvalificeras som frivillig för att verka ansvarsbefriande leder till rättsosäkerhet. Är t.ex. en rättelse frivillig om den föranleds av ett påpekande från bolagets revisor? Och framför allt kan ett system, som innebär att en rättelse av ett fel inte säkert leder till ansvarsfrihet för felet, komma att motverka rättelser, dels därför att rätts- telsen i sig innebär ett erkännande av felet, dels därför att den sätter fokus på detta.

Att knyta avslutandetidpunkten till årsstämmans fastställande är dock inte utan komplikationer. En konsekvens av det synes nämligen bli, att vid fel eller brister i den av årsstämman fastställda redovisningen beslutande aktieägare straffrättsligt kan tänkas ansvara som gärningsmän. Det kan förefalla något överraskande, och det kan sättas i fråga om det är principiellt välgrundat.

Emellertid synes det i sig inte alldeles omotiverat att den som beslutar om innehållet i en missvisande redovisningshandling får bära ett däremot svarande ansvar för det bokföringsbrott som oriktigheten kan innebära. I fåmansbolag skulle ett sådant ansvarsbärande kunna komma att få betydelse, bl.a. i de s.k. målvaktsfallen. I flermansbolag torde de subjektiva förutsättningarna för ansvar enligt 11 kap. 5 § BrB normalt inte föreligga med avseende på aktieägarna. Frågan får därför i dessa fall knappast någon praktisk betydelse.

Men skulle ett ansvarsbärande för aktieägarna anses alltför långtgående, finns det enligt min mening inget hinder mot att straffbestämmelsen i subjektivt hänseende begränsas därefter. I sådana situationer synes det närliggande att anse, att aktieägarnas befattning med årsredovisningen inte har varit tillräcklig för att utlösa något straffrättsligt ansvar. Under alla förhållanden torde de problem som ett möjligt straffansvar för aktieägarna kan föra med sig vara betydligt enklare att hantera genom en klok domstolspraxis, än det skulle vara att praxisvägen tillgodose ett behov av en sådan rättelsemöjlighet som diskuterats i det föregående.

Ett annat spørsmål som aktualiseras om årsredovisningen är att anse som bokföring i den mening som avses i 11 kap. 5 § BrB först efter årsstämmans fastställande är, huruvida de styrelseledamöter som lagt fram årsredovisningshandlingarna för årsstämman skall betraktas som gärningsmän (i strikt mening) eller bära endast medverkansansvar.

Beträffande det fallet att något framläggande på årsstämman inte skett rättidigt är det klart att berörda styrelseledamöter är att anse som gärningsmän (så 2004 års rättsfall). Det gäller oberoende av om någon redovisning inte lagts fram alls eller om redovisningen lagts fram för sent.

Mer tveksam blir bedömningen av den situationen att framläggandet och fastställandet skett rättidigt men redovisningen är felaktig. I betraktande av den lagstadgade och långtgående involvering i arbetet med årsredovisningen som styrelsen har, måste det dock anses vara motiverat att betrakta berörda styrelseledamöter som gärningsmän (för sådana fel som finns i de på stämman framlagda redovisningshandlingarna; för fel som introduceras på stämman bär styrelseledamöterna i avsaknad av medverkan vid felets tillkomst inget ansvar). Att resultaträkningen och balansräkningen blir att anse som bokföring enligt 11 kap. 5 § BrB först i och med årsstämmans fastställande behöver således inte föranleda någon ändring av nuvarande underrättspraxis, som innebär att styrelseledamöterna betraktas som gärningsmän (i strikt mening) avseende sådana fel eller brister i årsredovisningen som kan föranleda ansvar för bokföringsbrott.

Mot att låta fastställsetidpunkten bli avgörande för när ett till årsredovisningen hänförligt bokföringsbrott är att anse som fullbordat har invänts, att om styrelsen gjort vad som ankommer på den, men bolagsstämman av någon anledning inte befattar sig med frågan (t.ex. inställer sig inga aktieägare till den utsatta stämman), skulle styrelseledamöterna gå fria från här diskuterat ansvar. Då föreligger nämligen inte något fullbordat bokföringsbrott, och försök till bokföringsbrott är inte straffbelagt.

Situationen förefaller inte särskilt praktisk. Skulle den inträffa beror det nog ofta på att styrelsen inte kallat till årsstämma eller eljest brustit i de skyldigheter som skall leda till ett bolagsstämmans fastställande, vilket i enlighet med vad som sagts i det föregående kan föranleda ansvar. Till det kommer att ansvar för bokföringsbrott kan under alla förhållanden komma i fråga beträffande sådana fel i den löpande bokföringen, som kan ha föranlett bristen i redovisningshandlingarna (jfr Dahlqvist & Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, 2 uppl., 2005, s. 99). Eftersom resultaträkningen eller balansräkningen i princip endast är en sammanställning för räkenskapsperioden av den löpande bokföringen, beror ett fel i dessa redovisningshandlingar normalt på ett sådant underliggande fel (på samma sätt som en bristfällig revisionsberättelse normalt beror på en bristfällig granskning).

Sammanfattningsvis kan noteras följande. Årsredovisningen är inte färdig för offentliggörande förrän resultaträkningen och balansräkningen fastställts av årsstämman. Vad det gäller lämplighetsaspekter får ytterst värdet av att från det straffbara området säkert och systemkonsekvent undanta fel som rättats före årsstämmans fastställande vägas mot att beträffande orättade fel ansvarskretsen möjligen utökas till att omfatta beslutande aktieägare. Betydelsen av en i fråga om sådana rättelser som gjorts före årsstämmans fastställande klar och lättillämpad ordning, som på ett motiverat sätt reducerar styrelseledamöternas straffrättsliga ansvar för felaktigheter i årsredovisningen, måste här anses väga tyngst. Slutsatsen blir att stämmans fastställande bör vara bestämmande för när en årsredovisning blir att anse som bokföring i den mening som avses med bestämmelsen i 11 kap. 5 § BrB.

Det saknas anledning att beröra vad som bör krävas för att en sådan rättelse som här diskuterats skall anses ha skett. Det kan dock konstateras, att en anmärkning i revisionsberättelsen eller en av revisorn på årsredovisningen gjord anteckning inte kan anses vara tillräckligt, eftersom en sådan anmärkning respektive anteckning inte ingår i bokföringen (jfr 2006 års fall).

Vad som sagts i det föregående tar sikte på årsredovisning i aktiebolag. Det anförda är dock tillämpligt på de flesta andra juridiska personer, t.ex. ekonomiska föreningar. För vissa juridiska personer kan emellertid situationen te sig något annorlunda. Så t.ex. för handelsbolag. Här synes det avgörande momentet böra vara att bolagsmännen enats om att en upprättad redovisningshandling utgör ett årsavslut (dvs. en årsredovisning eller ett årsbokslut; jfr Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag En kommentar, 2001, s. 302 ff.), vilket kan leda till att bokföringsbrottet är att anse som avslutat före det att revisorn har att lämna sin revisionsberättelse. Men oavsett vad som må gälla för vissa juridiska personer kan det inte inverka på bedömning av det fall som här är aktuellt (då alltså fastställande skall ske på stämma).

Vad som i målet lagts K.E. till last avser tid före det att det aktuella bokföringsbrottet avslutats genom att den aktuella redovisningen fastställts på bolagets årsstämma. Det tidsmässiga sambandet mellan huvudbrottet och det påstådda medverkansbrottet är alltså inte sådant att det utesluter ansvar för medverkan.

K.E. har emellertid också gjort gällande, att det skulle vara mindre lämpligt att ge bestämmelsen i 11 kap. 5 § BrB en sådan innebörd att en revisor kan fällas till ansvar för medhjälp till bokföringsbrott. Bestämmelsen skulle således för revisorer ges ett snävt tillämpningsområde och inte träffa den situation som är före i målet. I det hänseendet kan antecknas följande.

En revisor skall i princip inte befatta sig med bolagets bokföring på annat sätt än att han skall granska den. Det kan därför sättas i fråga om det är lämpligt att en revisor, som håller sig inom ramen för sin granskningsuppgift, när han inte skött denna skall kunna fällas till ansvar för medhjälp till bokföringsbrott. De lege ferenda ligger det närmare till hands att kriminalisera allvarigare

misskötsamhet vid revisionens utförande, dvs. att införa något slags revisorsbrott (om nu kriminalisering anses erforderlig utöver vad som följer av reglerna om osant intygande och svindleri). De lege lata står det emellertid genom bl.a. 1988 års fall klart att en revisor genom försumlig revision i åtminstone vissa fall kan ådra sig medverkansansvar för bokföringsbrott.

Frågan är då om det kan finnas särskilda skäl för att undanta revisionsberättelsen som möjlig grund för medverkan till bokföringsbrott avseende den reviderade årsredovisningen. Så kan inte anses vara fallet. Om en bristfällig revisionsberättelse kan leda till medverkansansvar för bokföringsbrott avseende ett fel i den ingående balansen i årsredovisningen för det efterföljande räkenskapsåret (vilket är fastslaget genom 1988 års fall), framstår det som inkonsekvent och svårförklarligt att den inte skulle kunna medföra ett sådant ansvar för ett fel i den utgående balansen i den granskade årsredovisningen.

Den fråga för vilken prövningstillstånd meddelats skall mot angiven bakgrund enligt min mening så besvaras, att de brister avseende granskningen och innehållet i revisionsberättelsen som åklagarens gärningspåstående omfattar kan vara att bedöma som medhjälp till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret. Överröstad i frågan är jag i övrigt ense med majoriteten.

HD:s dom meddelad: den 13 januari 2009.

Mål nr: B 1296-08.

Lagrum: 11 kap. 5 § och 23 kap. 4 § BrB, 4 kap. 1 och 5 §§ samt 6 kap. 1 och 3 §§ bokföringslagen (1999:1078), 8 kap. 4 och 29 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

Rättsfall: NJA 1949 s. 529, NJA 1988 s. 383, NJA 2000 s. 372, NJA 2004 s. 618 och NJA 2006 s. 627.

Sökord: Bokföringsbrott; Medverkan; Revisor; Årsredovisning
