



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

Överklagande av hovrättsdom – medhjälp till bokföringsbrott

Klagande

Riksåklagaren

Motpart

E

Ombud och offentlig försvarare: Advokaten L

Medhjälp till bokföringsbrott

Dom

Svea hovrätts, avd. 10, dom den 21 februari 2008 i mål B 6518-06

Yrkande

Jag yrkar att Högsta domstolen med ändring av hovrättens dom dömer E för medhjälp till bokföringsbrott.

Jag noterar att hovrätten i domen angett att överklagande ska ske senast 2003-03-20. Det är fråga om en uppenbar felskrivning.

Framställningen från Ekobrottsmyndigheten

Kammaråklagaren Cecilia Trossmark vid Ekobrottsmyndighetens 5:e kammare i Stockholm har hemställt att riksåklagaren ska överklaga hovrättens dom till Högsta domstolen. Generaldirektören Gudrun Antemar har överlämnat framställningen hit och i ett eget yttrande tillstyrkt att domen överklagas. Framställningen och yttrandet bifogas.

Bakgrund

Tingsrättens dom

Tingsrätten dömde CS och TF för bl.a. bokföringsbrott och grovt skattebrott. Varken CS eller TF överklagade domen i ansvarsdelen.

Tingsrätten fann utrett att CS under tiden 1 januari 2003 – 14 september 2004 i aktiebolaget M AB bedrivit en relativt omfattande verksamhet som bestått i uthyrning av personal. CS registrerades som styrelse i bolaget i november 2002. Enligt till PRV ingivna handlingar valdes TF till ny styrelse den 11 februari 2004. Det var hela tiden klart att TF i realiteten inte skulle fungera som styrelse i bolaget.

I februari 2004 tog CS kontakt med ÅP. Denne hjälpte till med "ägarbytet" och åtog sig att sköta bolagets bokföring under nästkommande år. Någon månad senare åtog ÅP sig även att upprätta bolagets årsredovisning för 2003. ÅP kontaktade även E som accepterade att gå in som revisor i bolaget.

Tingsrätten dömde CS för att ha åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att inte föra löpande bokföring för räkenskapsåret 12 januari 2003 – 31 december 2003. Vidare dömdes CS och TF för att den årsredovisning som upprättats för 2003 i allt väsentligt var osann.

Genom de grova skattebrott som CS dömdes för hade fara för undandragande av mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och källskatter med sammanlagt 2 180 000 kronor uppkommit. Även TF dömdes för grovt skattebrott.

ÅP dömdes för medhjälp till bokföringsbrott och grovt skattebrott.

Tingsrätten dömde E för medhjälp till bokföringsbrott. I denna del uttalade tingsrätten bl.a. följande.

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 företagens 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 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 AH: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 M AB ha avslöjat för 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 E avgett. Som åklaga-

ren hävdad har 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 M AB har 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. E har i stället agerat oaktsamt och skall dömas till ansvar för medhjälp till bokföringsbrott i enlighet med detta.

Hovrättens dom

Efter att E överklagat ogillade hovrätten åtalet mot honom. Hovrätten uttalade bl.a. följande.

För att ansvar för medhjälp ska komma i fråga 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 CS och TF fällt till ansvar för, och som E alltså påstås ha främjat, innefattar dels att CS åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att löpande bokföring i M AB inte har förts för räkenskapsåret 2003-01-12 – 2003-12-31, dels att CS och TF åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att årsredovisningen i M 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 TF och CS fällt till ansvar för får på grund av det anförda anses som avslutade när årsredovisningen lämnades till E. Ansvar för medhjälp till bokföringsbrott enligt åtalet kan då inte komma i fråga. Åtalet mot E ska därför ogillas.

Hovrätten ogillar således åtalet på rent rättsliga grunder. Vad åklagaren påstått kan enligt hovrätten inte utgöra grund för ett ansvar för medhjälp till bokföringsbrott. Hovrätten prövar därför inte om E handlat oaktsamt och värderar inte heller den bevisning som åberopats i målet.

Grunderna för överklagandet

Rättsfrågan

Målet gäller således primärt frågan om en externrevisor kan göra sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret genom att inte i sin revisionsberättelse anmärka på de fel och brister som funnits i årsredovisningen.

Allmänt om ekonomisk brottslighet och bokföringsbrottet

Bestämmelserna i 11 kap. brottsbalken utgör tillsammans med skattebrottslagen (1971:69) de centrala delarna av straffrätten när det gäller den ekonomiska brottsligheten. Bokföringsbrottet i 11 kap. 5 § brottsbalken är det klart mest frekventa ekonomiska brottet. Det förekommer ofta som ett led i eller tillsammans med annan brottslighet. Ofta begås bokföringsbrott för att dölja annan brottslighet. I utredningar om ekonomisk brottslighet är det just med hjälp av bokföringen och underlaget till denna som affärstransaktioner och penningflöden kan följas och oegentligheter styrkas.

I boken Bokföringsbrott och bokföringslagen, Anna-Lena Dahlgvist och Sigurd Elofsson, 2 uppl, Norstedts juridik, 2005, görs följande allmänna uttalanden om syftet med bokföringen (s. 16 f, jfr även prop. 2004/05:69, s. 29).

Bokföringen utgör grundval både för kontroll och framtida ekonomiska beslut, för företaget självt eller för dess utomstående intressenter. Den skall sålunda tjäna som underlag för kontroll och uppföljning av företagets verksamhet och medelsförvaltning. Bokföringen spelar också stor roll som informationskälla vid utredandet av misstankar om ekonomiska oegentligheter, t.ex. skatte- och borgenärsbrott. Den har också en direkt betydelse för borgenärernas skydd eftersom vinstutdelning i aktiebolag är kopplad till vilket fritt eget kapital som har redovisats i årsredovisningen. Slutligen har bokföringen stor betydelse för beskattning av näringsverksamhet.

De utomstående intressenterna är:

- kreditgivare
- leverantörer
- kunder
- övriga kontraktsparter
- personer som avser att sluta avtal med företaget
- ägare eller medlemmar
- personer som avser att förvärva aktier eller andelar eller bli medlemmar
- anställda
- konkurrenter
- samhället, inte minst Skatteverket (SKV), polis och åklagare.

Bokföringen skall sålunda ge företagsledningen möjlighet att styra och utveckla rörelsen, bereda skydd åt den bokföringsskyldiges borgenärer, lämna vederhäfti-

ga uppgifter till samtliga intressenter, ge ett gott underlag för bolagets redovisning av skatter och avgifter och hålla en hög informationsberedskap gentemot samhället.

I sammanhanget kan också nämnas att Borgenärsbrottsutredningen i sitt slutbetänkande Borgenärsbrotten - en översyn av 11 kap. brottsbalken (SOU 1996:30) uttalade att en viktig anledning till varför obeståndsrekvisitet i bl.a. bestämmelsen om oredlighet mot borgenärer i 11 kap. 1 § brottsbalken vållat stora problem för de rättstillämpande myndigheterna har ansetts vara att de misstänkta ofta saknar bokföring eller att denna är bristfällig (s. 66).

Vidare uttalade regeringens ekobrottsberedning i rapporten Skattekriminal (Ds 1997:23) att bokföringsbrottet är det brott utanför skatteområdet som mest typiskt är nära sammanhängande med många former av skattebrottslighet, och inte sällan utgör en förutsättning för den brottsligheten (s. 195).

Slutligen bör nämnas att straffskalan för såväl det ringa som det grova bokföringsbrottet skärptes den 1 juli 2005. Även om lagändringarna genomfördes i tiden efter de i målet aktuella gärningarna kan konstateras att skärpningarna utgjorde ett led i regeringens handlingsplan mot den ekonomiska brottsligheten och markerar en strängare syn på åsidosättande av bokföringsskyldigheten (prop. 2004/05:69, s. 1).

Årsredovisning och revision

Enligt 6 kap. 1 § första stycket 1 bokföringslagen (1999:1078) ska aktiebolag för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra denna. Enligt 6 kap. 2 § ska ett aktiebolags årsredovisning upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554).

Av 2 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen framgår att en årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. Enligt 2 kap. 3 § första stycket ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen ska förvaltningsberättelsen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Upplýsningar ska även lämnas om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Även sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut ska redovisas i förvaltningsberättelsen.

Årsredovisningen utgör således ett led i bokföringen. Syftet med årsredovisningen är att visa rörelsens ekonomiska resultat och ställning. Det är inte möj-

ligt att endast utifrån den löpande bokföringen göra en säker bedömning av rörelsens ekonomiska resultat och ställning. Årsredovisningen utgör därför en mycket viktig och oundgänglig del av bokföringen (jfr NJA 2004 s. 618).

I aktiebolag ska enligt 2 kap 7 § första stycket årsredovisningslagen samtliga styrelseledamöter skriva under årsredovisningen. Vidare ska årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen ska behandlas.

Enligt 10 kap. 3 § första stycket i den vid tiden för de påstådda brotten gällande aktiebolagslagen (1975:1385) ska revisorn granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionsbedömning kräver. Av 10 kap. 6 § framgår att revisorn i samband med revisionen ska framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionsbedömning. Vidare bör nämnas att revisorn enligt 10 kap. 38 – 40 §§ är skyldig att agera om han under revisionen finner att det kan misstänkas att t.ex. en styrelseledamot inom ramen för bolagets verksamhet gjort sig skyldig till exempelvis bokföringsbrott eller skattebrott.

Revisorn ska enligt 10 kap 5 § första stycket efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman. Revisionsberättelsen ska enligt 10 kap. 29 § innehålla uttalanden om huruvida bolagsstämman bör fastställa balans- och resultaträkningarna. Om revisorn anser att balans- eller resultaträkningen inte bör fastställas, ska han anteckna det på årsredovisningen.

Revisionsberättelsen ska enligt 10 kap. 27 § första stycket lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före bolagsstämman. Revisorn ska enligt samma paragrafs andra stycke på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

Ordinarie bolagsstämma ska enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår. Vid stämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Stämman ska fatta beslut om fastställelse av resultat- och balansräkningarna.

Enligt 8 kap. 3 § årsredovisningslagen ska, när det gäller aktiebolag, bestyrkta kopior av såväl årsredovisningen som revisionsberättelsen ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balans- och resultaträkningarna.

Straffbestämmelsen om bokföringsbrott

Enligt 11 kap. 5 § första stycket brottsbalken ska den som uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller

genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt dömas för bokföringsbrott.

Medverkan till brott

Av 23 kap. 4 § brottsbalken framgår att ansvar som är föreskrivet för viss gärning ska ådömas inte bara den som utfört gärningen utan även annan som främjat denna med råd eller dåd.

En medverkansgärning behöver inte vara en medverkan till brottet från dettas början till dess slut. Det brottsliga förehavandet får emellertid inte vara avslutat. Ansvar kan således följa för medhjälp till ett redan fullbordat brott så länge detta inte är avslutat (se NJA 1972 s. 429, NJA 2000 s. 372 och Asp i JT 2000-2001, Fordringshäleri och efterföljande medhjälp, s. 405).

Ett eller flera bokföringsbrott

I sammanhanget bör nämnas att Högsta domstolen i NJA 1999 s. 647 uttalade att frågan vad som ska anses utgöra ett eller flera bokföringsbrott inte direkt berördes i motiven till lagstiftningen. I brottsbeskrivningen ansågs ligga att många handlingar kan utgöra ett enda brott. I målet bedömde Högsta domstolen, med hänvisning till uttalanden i brottsbalkskommentaren och Borgenärsbrottsutredningens slutbetänkande SOU 1996:30, allt åsidosättande av bokföringsskyldigheten som ett brott för varje räkenskapsår.

I det nämnda slutbetänkandet konstaterade Borgenärsbrottsutredningen att ett bokföringsbrott som tar sig uttryck i ett oriktigt bokslut fullbordas i och med bokslutet. Åsidosätts bokföringsskyldigheten på nytt med avseende på nästa årsbokslut föreligger ett nytt brott. Ett brott föreligger alltså för varje räkenskapsår. Enligt utredningen får detsamma sannolikt anses gälla om försummelse föreligger såväl beträffande den löpande bokföringen som i fråga om bokslutet. Detta då den senare försummelsen typiskt sett är en följd av den förra och får som den mest allvarliga anses vara styrande för frågans bedömning (a.a., s. 132).

När blir en bokföringsåtgärd definitiv?

Straffrättskommittén uttalade att kravet på kontinuitet i bokföringen inte får drivas därhän att det inte skulle stå öppet för den bokföringsskyldige att, så länge bokföringen för en viss period inte är avslutad, genom att rätta förelupna fel undgå ansvar för dem. Om t.ex. balansräkningen för ett aktiebolag i anledning av revisorernas erinringar rättas innan den läggs fram, bör felen inte föranleda ansvar för bokföringsbrott. Sedan en bokföringsåtgärd blivit definitiv, kan däremot rättelse inte ske med verkan att frita den bokföringsskyldige från ansvar (se SOU 1940:20, s. 232).

Madeleine Leijonhufvud anser att detta uttalande möjligen kan motivera att ett "tillbakaträdande" bör kunna ge ansvarsfrihet även i dag. Enligt Madeleine Leijonhufvud avsåg tydligen Straffrättskommittén att reglera detta genom att

förlägga fullbordanspunkten ”sent”. I dag blir det en reglering av samma slag som förekommer vid brott enligt 13 – 15 kap. brottsbalken: ansvarsfrihet vid tillbakaträdande från fullbordat brott (Löfmarck, Madeleine, Brotten mot borgerärer, 2 uppl., s. 317) .

Dahlqvist/Elofsson hävdar att en bokföringsåtgärd vad gäller årsredovisningar blir definitiv när bolagsstämman har sagt sitt. Om en revisor vid sin granskning upptäcker att lagret är övervärderat anser Dahlqvist/Elofsson att ansvar för bokföringsbrott inte kan utkrävas om styrelsen viker sig och ändrar sin lagervärdering antingen efter erinran från revisorn under revisionen eller efter anmärkning i revisionsberättelsen. Detta eftersom stämman inte sagt sitt och bokföringsåtgärden därför ännu inte är definitiv. Dahlqvist/Elofsson uttalar vidare att rättelser som sker i årsredovisningar inte påverkar den löpande bokföringen som redan är avslutad och definitiv (a.a., s. 97 ff).

I en av de domar som Ekobrottsmyndigheten redovisar i sitt yttrande hänvisar hovrätten till Straffrättskommitténs uttalande. Enligt hovrätten talar starka skäl för att bokföringsbrottet inte ska anses fullbordat innan årsredovisningen fastställts av bolagsstämman eller på annat sätt blivit slutligt gällande (Svea hovrätts, avd. 9, dom den 14 maj 2004 i mål B 4213-03).

Externrevisors medverkan till bokföringsbrott

Av NJA 1988 s. 383 framgår att en externrevisors försummelse att anmärka på brister i bokföringen kan anses främja ett bokföringsbrott under påföljande räkenskapsår. I rättsfallet dömde Högsta domstolen en revisor för medhjälp till bokföringsbrott. Högsta domstolen konstaterade att utredningen i målet inte gav belägg för att revisorn när han avgav revisionsberättelserna kände till de felaktigheter i bokföringen som hade sin grund i att man från bolagets sida uppsåtligt undanhållit vissa intäkts- och utgiftsverifikationer. Trots kännedom om att hans medarbetare haft betydande svårigheter avseende såväl huvudbokföringen som boksluten företog revisorn inte någon ytterligare granskning av det bakomliggande bokföringsmaterialet. Enligt Högsta domstolen hade revisorn därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor. En närmare kontroll hade visat att boksluten var felaktiga. Genom att avge rena revisionsberättelser ansågs revisorn ha medverkat till att oriktiga ingångsvärden använts för de följande räkenskapsåren. Han hade därigenom av oaktsamhet främjat huvudgärningsmännens bokföringsbrott. Åklagaren yrkade i målet endast ansvar för påföljande års ingående balanser och inte för innevarande års bokslut.

I brottsbalkskommentaren konstateras att Straffrättskommittén uttalade att straffbestämmelsen om bokföringsbrott skulle kunna medföra delaktighetsansvar för revisorer. Sådant ansvar skulle en revisor kunna ådra sig genom rådgivande verksamhet eller genom att i sin revisionsberättelse underlåta att anmärka på en oriktighet som därigenom kom att kvarstå i de definitivt fastställda

räkenskaperna för året (SOU 1940:20, s. 236). I kommentaren uttalas vidare följande (Brottsbalken – En kommentar på Internet, 11 kap. 5 §).

Frågan i vad mån en revisor som enbart ägnat sig åt *extern* granskning av räkenskaper och bokslut kan ådra sig medhjälpsansvar för ett under räkenskapsåret begånget bokföringsbrott är knappast klarlagd genom en hänvisning till straffrättskommitténs uttalande. Straffbestämmelsen om bokföringsbrott synes i sin nuvarande lydelse vara att tolka så att ett förfarande vid sådan efterföljande granskning inte faller därunder. Upprättande av revisionsberättelse och därpå följande behandling på bolagsstämman hör inte till bokföringsskyldigheten, såsom denna bestämts i den för straffansvaret grundläggande bokföringslagen; se härom NJA 2006 s. 627. Förhållandet kan också uttryckas så att en externrevisors eventuella försummelse ligger i tiden efter bokföringsbrottets avslutande och att därför ansvar för medhjälp inte kan följa; se om frågan om medhjälpshandlingens tidsmässiga förhållande till huvudgärningen rättsfallet NJA 1972 s. 429 (rör inte fråga om revisors ansvar).

Madeleine Leijonhufvud ger i Brotten mot borgenärer uttryck för samma uppfattning som den som redovisas i brottsbalkskommentaren (a.a., s. 315 ff).

Anna-Lena Dahlqvist och Sigurd Elofsson har emellertid en annan uppfattning (a.a., s. 50 ff). De konstaterar att revisorn bär ett straffrättsligt ansvar för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Om han på grund av bristfällig granskning eller av andra skäl i strid mot god revisions sed underlåter att anmärka på förhållanden av betydelse för poster som omfattas av ett bokföringsbrott anses hans gärning kunna vara att bedöma som medhjälp till bokföringsbrott. Dahlqvist/Elofsson uttalar vidare att ett bokföringsbrott omfattar ett räkenskapsår och att brister i den löpande bokföringen i stor utsträckning kan rättas till i samband med bokföringsarbetet. På motsvarande sätt anses bolagsstämman och företagsledning ha möjlighet att slutligen ändra i årsredovisningen innan de fastställts på stämman. Detta innebär att felaktigheter i årsredovisningen kan rättas till under de sex månader löper från räkenskapsårets utgång fram till det att bolagsstämman ska hållas. Därmed inte sagt att rättelsen befriar från straffrättsligt ansvar. Dahlqvist/Elofsson fortsätter enligt följande.

Bokföringsbrottet har – såvitt avser årsredovisningen – fullbordats när årsredovisningen har upprättats men brottet fortsätter att begås under fristetiden (sexmånadersfristen), dvs. innan bokföringen har fått sin slutliga utformning. Det betyder att den revisor, som genom sin oriktiga revisionsberättelse medverkar till att ett bokföringsbrott består, riskerar att dömas till ansvar för medhjälp till bokföringsbrott. (...)

Medhjälp till bokföringsbrott kräver att man med råd eller dåd har främjat en brottslig gärning: En revisor främjar ett bokföringsbrott genom dåd när han bekräftar den felaktiga årsredovisningen genom att lämna en ren revisionsberättelse grundad på en bristande revision utförd i strid mot god revisions sed. (...)

Självkart avser revisorns medhjälp det år som granskats. Svea hovrätt har i två domar, den 16 december 2003 i mål B 1436-03 och den 15 maj 2004 i mål B 4213-03, dömt revisorer för oaktsam medhjälp till bokföringsbrott för de år revi-

sionsberättelsen har avsett. Åklagarna hade i båda fallen för säkerhets skull stämt också för att ingående balanser påföljande år blivit felaktiga. Domstolarna dömdo också för detta. Enligt vår uppfattning bör man inte stämma annorlunda än man gör i vanliga fall, dvs. man skall inte bry sig om att åtala för ingående balanser påföljande år eftersom detta endast är en nödvändig följd av att det blir fel i årsredovisningen innevarande år.

Enligt Dahlqvist/Elofsson är rättsfallet NJA 1988 s. 383 anledningen till att det stäms för ingående balanser påföljande år. I det fallet hade åklagaren dock inte yrkat ansvar för innevarande års bokslut.

Ekobrottsmyndigheten har i sitt yttrande refererat de båda hovrättsdomar som Dahlqvist/Elofsson hänför sig till. I yttrandet redovisas vidare en i februari i år avkunnad hovrättsdom genom vilken en revisor dömts för medhjälp till bokföringsbrott avseende brister i bokföringen under de räkenskapsår granskningen avsett. Jag får i detta avseende hänvisa till Ekobrottsmyndighetens yttrande.

Min bedömning

Som framgått i det föregående behöver en medverkansgärning inte vara en medverkan till brottet från dettas början till dess slut men det brottsliga förehavandet får inte vara avslutat. Ansvar kan således följa för medhjälp till ett redan fullbordat brott så länge detta inte är avslutat.

Ingen tvekan kan enligt min uppfattning råda om att ett bokföringsbrott avseende fel och brister i ett aktiebolags årsredovisning fullbordas när denna undertecknas. Den centrala frågan i målet är om brottet därmed också är avslutat. Vid besvarande av denna fråga bör enligt min mening reglerna om årsredovisning och årsredovisningens funktion beaktas.

Ett aktiebolags årsredovisning anses upprättad i och med att den undertecknas av styrelsen. Styrelsen överlämnar sedan årsredovisningen till revisorn för granskning. Revisorn kan under revisionen framställa erinringar och påpekanden till styrelsen. Vidare ska revisorn upprätta en revisionsberättelse till bolagsstämman som ska lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före bolagsstämman. Vid stämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Stämman ska ta ställning till om resultat- och balansräkningarna ska fastställas. Både årsredovisningen och revisionsberättelsen ska sedan ges in till registreringsmyndigheten.

Revisionsberättelsen ingår inte i bokföringen. Som Högsta domstolen uttalade i NJA 2006 s. 627 påverkar revisorns anmärkningar därför inte innehållet i bokföringen även om årsredovisningen i praktiken nästan alltid studeras tillsammans med revisorns anteckning på årsredovisningen och med revisionsberättelsen.

Revisionen och revisionsberättelsen utgör emellertid en garant för att årsredovisningen i allt väsentligt är riktig. Den ekonomiska information som lämnas i årsredovisningen riktas till en lång rad externa intressenter varför det är av allmänt intresse att informationen är tillförlitlig. Revisionsarbetet och revisionsberättelsen har därför byggts in i systemet och är som framgått i det föregående nära knuten till den egentliga bokföringen.

Även om revisionsberättelsen inte direkt påverkar innehållet i bokföringen kan revisorns påpekanden under revisionen och anmärkningar i revisionsberättelsen, som riktas till bolagsstämman men överlämnas till styrelsen, däremot påverka bolagets styrelse att ompröva sina ställningstaganden i årsredovisningen. Om styrelsen efter revisorns anmärkning i revisionsberättelsen inser att årsredovisningen innehåller felaktigheter ska styrelsen självfallet ändra de felaktiga uppgifterna innan den överlämnar årsredovisningen till bolagsstämman. Sådana ändringsåtgärder påverkar således bokföringen. Det torde för övrigt åligga styrelsen att ändra felaktiga uppgifter i årsredovisningen även om felaktigheterna upptäcks på annat sätt än genom revisionen.

I likhet med Dahlvist/Elofsson anser jag att årsredovisningen blir slutgiltig först när bolagsstämman har sagt sitt. Fram till denna tidpunkt kan och ska styrelsen vidta åtgärder om felaktigheter uppdragas. Systemet med revision kan sägas förutsätta dels att revisorn reagerar på fel och brister dels att bolagets styrelse tar ställning till revisorns påpekanden. Det är därför enligt min uppfattning rimligt att ett bokföringsbrott avseende årsredovisningen inte anses avslutat innan bolagsstämman tagit ställning till årsredovisningen. I sammanhanget bör också nämnas att den i årsredovisningen ingående förvaltningsberättelsen även ska innehålla upplysningar om händelser av väsentlig betydelse för företaget som inträffat efter räkenskapsårets slut. Bokföringsskyldigheten omfattar således i detta avseende även vad som inträffar efter räkenskapsårets slut.

Mot bakgrund av det sagda anser jag i likhet med Dahlvist/Elofsson att ett bokföringsbrott som avser fel och brister i en årsredovisning fullbordas i och med att årsredovisningen upprättats men inte avslutas förrän bolagsstämman sagt sitt. Den revisor som bekräftar en felaktig årsredovisning genom att avge en ren revisionsberättelse grundad på en bristande revision utförd i strid mot god revisionssed får därför anses främja ett bokföringsbrott som avser det granskade räkenskapsårets årsredovisning. Hovrätten borde därför inte ha ogillat åtalet med hänvisning till att de gärningar som CS och TF fällt till ansvar för var att anse som avslutade när årsredovisningen lämnades till E.

I likhet med Ekobrottsmyndigheten anser jag att bristerna i M AB:s årsredovisning för räkenskapsåret 2003 måste anses som uppenbara. Vidare är det uppenbart att E genom en enkel kontroll av bolagets postgirokonto hade kunnat konstatera att det under 2003 satts in sammanlagt mer än 2,5 miljoner kronor på

kontot och att bolaget därför inte kunde vara vilande. Som påtalas av Ekobrottsmyndigheten ska en revisor utföra en självständig granskning av räkenskaper och får inte förlita sig på uppgifter från andra. Es agerande får därför anses utgöra en i vart fall oaktsam medverkan till CS:s och TF:s bokföringsbrott.

Processfrågor

Skälen för prövningstillstånd

Målet gäller frågan om en externrevisor kan göra sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret genom att i sin revisionsberättelse inte anmärka på de fel och brister som funnits i årsredovisningen.

Som framgått i det föregående är bokföringsbrottet det klart mest frekventa ekonomiska brottet. Det förekommer ofta som ett led i eller tillsammans med annan brottslighet. Ofta begås bokföringsbrott för att dölja annan brottslighet. I utredningar om ekonomisk brottslighet är det just med hjälp av bokföringen och underlaget till denna som affärstransaktioner och penningflöden kan följas och oegentligheter styrkas. Som påtalas av Ekobrottsmyndigheten anses också ett åtal för bokföringsbrott i många fall kunna ersätta åtal för annan mer svårutredd brottslighet som t.ex. oredlighet mot borgenärer.

Ett aktiebolag ska ha minst en revisor. Revisorns roll är viktig för tilltron till bolagens ekonomiska redovisning. Revisionen har till syfte att inte bara skydda bolagets och dess ägares intresse utan också att ge utomstående intressenter en garanti för att de uppgifter som finns om bolaget återger dess ekonomiska situation på ett i allt väsentligt riktigt sätt. Revisorerna har också sedan slutet av 1990-talet en tydligt uttalad roll i bekämpningen av den allmänt omvittrade samhällsskadliga ekonomiska brottsligheten i och med skyldigheten att vidta åtgärder vid misstanke om brott.

En prövning av den i målet aktuella rättsfrågan skulle enligt min mening vara av praktisk betydelse för såväl domarnas som åklagarnas arbete.

I målet har tingsrätten och hovrätten redovisat olika uppfattningar när det gäller frågan om revisors straffrättsliga ansvar för uttalanden i revisionsberättelsen. Vidare synes det finnas en betydande osäkerhet i hovrättspraxis när det gäller den aktuella rättsfrågan. Därtill kommer att det även i doktrinen redovisas oförenliga uppfattningar.

Mot bakgrund av det sagda anser jag att det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att Högsta domstolen prövar den i målet aktuella rättsfrågan.

Ett begränsat prövningstillstånd

Som underrätternas domar väl åskådliggör, är prövningen av rättsfrågan av avgörande betydelse för målets utgång. Det är samtidigt så, att målet rymmer bevisfrågor vilka inte i sig rymmer några principfrågor av vikt. Jag vill därför föreslå att Högsta domstolen med stöd av 54 kap. 11 § rättegångsbalken meddelar ett partiellt prövningstillstånd med anledning av mitt överklagande, och att frågan om prövningstillstånd i övrigt förklaras vilande.

Ett partiellt prövningstillstånd bör i sådant fall avse frågan om det som i gärningsbeskrivningen läggs E till last innefattar ett straffbart agerande. I händelse av att en sådan begränsad prövning ger stöd åt överklagandet bör övervägas att undanröja hovrättens dom och visa målet åter till hovrätten för fortsatt behandling (jfr 55 kap 12 § rättegångsbalken).

Justering av åtalet

Jag gör inte gällande att E uppsåtligt främjat bokföringsbrottet utan endast att det skett av oaktsamhet. Det påstås inte heller att brottet ska bedömas som grovt.

För det fall Högsta domstolen skulle komma att meddela prövningstillstånd i målet har jag för avsikt att i förtydligande syfte justera gärningsbeskrivningen avseende åtalspunkt 2. Efter en sådan justering kommer gärningspåståendet avseende åtalspunkt 2 att lyda på följande sätt.

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

E har av oaktsamhet främjat CS:s och TF: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 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 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.

E medverkan har varit nödvändig för att CS och TF kunnat ge in årsredovisningen, revisionsberättelsen och intyg beträffande att resultat- och balansräkningarna fastställts på ordinarie bolagsstämma till Bolagsverket.

E har varit oaktsam genom att inte utföra sitt revisionsarbete enligt god revisions sed. Han borde sålunda ha begärt ut kontoutdrag från bolagets postgirokonto avseende det aktuella räkenskapsåret. 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 E hade iakttagit god revisions sed 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.

Bevisning

Jag ber att få återkomma med bevisuppgift för det fall Högsta domstolen skulle komma att meddela prövningstillstånd i målet.

Guntra Åhlund

Lars Persson

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Rättsenheten (EBM B-2008/0040)

Ekobrottsmyndigheten, 5:e kammaren i Stockholm (925-179-04)