

Revisorn och ansvaret för medhjälp till bokföringsbrott – NJA 2009 s. 3



ÅKLAGARMYNDIGHETEN

RättsPM 2009:2
Rättsavdelningen
Ekobrottsmyndigheten
Oktober 2009



Ekobrottsmyndigheten
Swedish Economic Crime Authority

Revisorn och ansvaret för medhjälp till bokföringsbrott

Kort om HD:s vägledande uttalanden i NJA 2009 s. 3

HD slår fast att en extern revisor inte kan göra sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott när det gäller brister i fråga om revisorns granskning och innehållet i revisionsberättelsen avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret.

Enligt HD är ett bokföringsbrott såväl fullbordat som avslutat när årsredovisningen föreligger för revisorn i sådant skick att denne i överensstämmelse med god redovisningssed kan lämna sin revisionsberättelse. Eftersom ett främjande av ett brott inte kan äga rum sedan det avslutats förklarade HD att de brister i fråga om granskningen och innehållet i revisionsberättelsen som påståtts i målet inte kunde vara att bedöma som medhjälp till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret.

I domen konstateras vidare att HD tidigare funnit att en revisor som vid utförandet av sitt uppdrag hade varit oaktsam och avgett en s.k. ren revisionsberättelse kunde fällas till ansvar för medverkan till bokföringsbrott under följande räkenskapsår. Revisorn ansågs ha medverkat till att felaktiga ingångsvärden kommit att användas i bokföringen för det året (NJA 1988 s. 383).

De praktiska effekterna av domen

Allmänt

När man överväger de praktiska effekterna av HD:s uttalanden finns det skäl att göra skillnad mellan bokföringsbrott som endast avser ett räkenskapsår (och som avslutas med en årsredovisning) och bokföringsbrott som löper över mer än ett räkenskapsår och där felaktiga ingångsvärden kommit att användas under efterföljande räkenskapsår.

Ett räkenskapsår

När det gäller bokföringsbrott som endast avser ett räkenskapsår kan revisorn inte dömas för medhjälp till bokföringsbrott eftersom huvudbrottet enligt HD:s uppfattning är både fullbordat och avslutat när revisionsberättelsen ska avlämnas. Revisorn skulle dock - som i dag - kunna dömas för osant intygande eller medhjälp till svindleri om rekvisiten för dessa brott är uppfyllda. Eventuellt skulle ytterligare en brottsrubricering kunna aktualiseras. Detta utvecklas i ett avslutande avsnitt

Flera räkenskapsår

Vad gäller bokföringsbrott som löper över ett eller flera årsskiften har HD i NJA 1988 s. 383 uttalat att en extern revisor kan medverka till huvudmannens bokföringsbrott genom att lämna en ren revisionsberättelse. Medverkan avser då den bokföringsskyldiges bokföringsbrott för det andra räkenskapsåret.

skapsåret. För att en extern revisor i ett sådant fall ska kunna dömas för medhjälp till bokföringsbrott måste vissa förutsättningar vara uppfyllda.

- Årsredovisningen för det första räkenskapsåret är så bristfällig att rörelsens ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av de utgående balanserna
- Revisorn har inte anmärkt på bristerna i sin revisionsberättelse.
- De i årsredovisningen angivna utgående balanserna har använts som ingående balanser i bokföringen för det andra räkenskapsåret
- Huvudmannen åtalas för bokföringsbrott – eller skulle ha kunnat åtalas för bokföringsbrott – avseende den löpande bokföringen för det andra räkenskapsåret (den löpande bokföringen är missvisande eftersom de ingående balanserna är felaktiga).

Det förekommer att preliminära ingående balanser används i den löpande bokföringen i början av det andra räkenskapsåret och inte de reviderade balanserna från årsredovisningen. Om de preliminära ingående balanserna är felaktiga kan detta inte grunda något medverkansansvar för revisorn så länge han eller hon inte har godkänt dem.

Beräkning av preskriptionstid

Som rättslaget tedde sig före HD:s dom räknades normalt preskriptionstiden för bokföringsbrott bestående i upprättande av en årsredovisning med oriktigt innehåll från den dag då bolagsstämman senast fick hållas, dvs. inom sex månader från räkenskapsårets utgång (jfr 7 kap. 10 § aktiebolagslagen). Synsättet var en följd av att straffansvar för brister i årsredovisningen ansågs kunna inträda först sedan bolagsstämman sagt sitt.

HD har nu slagit fast att bokföringsbrottet är fullbordat men också avslutat när årsredovisningen upprättats. Konsekvensen av detta blir att preskriptionstiden för en bristfällig årsredovisning börjar löpa från den dag då årsredovisningen upprättats.

Även när det gäller bokföringsbrott bestående i underlåtenhet att i tid upprätta en årsredovisning har preskriptionstiden normalt räknats från den dag då bolagsstämman senast får hållas. Skälet för detta var dels att straffansvar för brister i årsredovisningen ansågs kunna inträda först sedan bolagsstämman sagt sitt, dels att det skulle vara opraktiskt att ha olika utgångspunkter för preskriptionen beroende på om årsredovisning inte upprättats i tid eller om den upprättats i tid med oriktigt innehåll.

Genom HD:s dom står det klart att bolagsstämmans handläggning av årsredovisningen saknar betydelse för frågan om ansvar för bokföringsbrott. Som nämnts börjar preskriptionstiden för en bristfällig årsredovisning löpa från den dag då årsredovisningen upprättats. Eftersom årsredovisning ska upprättas senast sex veckor före sexmånadersfristens utgång (jfr 6 kap. 1-2 §§ aktiebolagslagen och 8 kap. 2 § årsredovisningslagen) ligger det nära till hands att anta att denna tidpunkt numera utgör utgångspunkten för beräkning av

preskriptionstiden. Detta bör beaktas vid utformningen av gärningsbeskrivningen för den aktuella typen av bokföringsbrott.

Särskilt om skyddande av brottsling

Som nämnts uttalar HD att ett bokföringsbrott avseende brister i årsredovisningen är fullbordat och avslutat när årsredovisningen upprättats. Med anledning av detta har från åklagarhåll ställts frågan om bestämmelsen i 17 kap. 11 § brottsbalken om skyddande av brottsling kan aktualiseras. Bestämmelsen har följande lydelse.

Om någon döljer den som förövat brott, hjälper honom att undkomma, undanröjer bevis om brottet eller på annat dylikt sätt motverkar att det uppdagas eller beivras, döms för *skyddande av brottsling* till böter eller fängelse i högst ett år.

Är brottet grovt, döms till fängelse, lägst sex månader och högst fyra år.

Den som inte insåg men hade skälig anledning antaga att den andre var brottslig, döms till böter.

Till ansvar skall inte dömas om gärningen är att anse som ringa med hänsyn till gärningsmannens förhållande till den brottslige och övriga omständigheter.

Om en extern revisor avger en ren revisionsberättelse trots att årsredovisningen är oriktig kan detta onekligen sägas motverka att den bokföringsskyldiges bokföringsbrott uppdagas eller beivras. Som framgår av lagtexten är det tillräckligt för ansvar att revisorn hade skälig anledning anta att den bokföringsskyldige var brottslig. För ansvar för osant intygande krävs som beaktat uppsåt.

Gärningens "kärna" är emellertid att osanna uppgifter lämnas vilket medför fara i bevishänseende. Det är just dessa förhållanden som innebär att bokföringsbrottets uppdagande och utredande motverkas. Det är därför inte förvånande att Jareborg uttalar att brottet skyddande av brottsling är subsidiärt till brott enligt 14 och 15 kap. brottsbalken. I sammanhanget kan också nämnas att Jareborg anser att skyddande av brottsling är subsidiärt till inte endast häleri utan även till häleriförseelse (Jareborg, Brotten, tredje häftet, 2 uppl., 1987, s. 173 och Straffrättens gärningslära, 1995, s. 193) .

Frågan om ansvar för skyddande av brottsling i den beskrivna situationen synes inte ha prövats av domstol. Med hänsyn till att det för ansvar för skyddande av brottsling inte krävs mer än att revisorn haft skälig anledning att anta att huvudmannen var brottslig skulle det i vissa fall kunna finnas skäl att överväga att alternativt yrka ansvar för skyddande av brottsling.