

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 13 januari 2008

Mål nr

B 1296-08

KLAGANDE

Riksåklagaren
Box 5553
114 85 Stockholm

MOTPART

KE

Ombud och offentlig försvarare: Advokat PL

SAKEN

Medhjälp till bokföringsbrott

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET

Svea hovrätts dom den 21 februari 2008 i mål B 6518-06

DOMSLUT

Högsta domstolen förklarar 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.

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

För försvaret av KE i Högsta domstolen tillerkänns PL ersättning av allmänna medel med tolv tusen och sextio (12 161) kr för arbete. Denna kostnad skall stanna på staten. I ersättningen ingår mervärdesskatt med 2 432 kr.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Riksåklagaren har yrkat att Högsta domstolen, med ändring av hovrättens dom, dömer KE för medhjälp till bokföringsbrott.

KE har bestritt riksåklagarens ändringsyrkande.

Högsta domstolen har meddelat prövningstillstånd i frågan om de brister i fråga om granskningen och innehållet i revisionsberättelsen som åklagarens gärningspåstående omfattar kan vara att bedöma som medhjälp till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret samt förklarat frågan om prövningstillstånd i målet i övrigt vilande.

Riksåklagaren har därefter justerat åtalet mot KE så att gärningsbeskrivningen fått följande lydelse.

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

LE har av oaktsamhet främjat CSs och TFns 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 KE 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 KE 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.

KEs 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.

KE 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. KE 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 KE 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.

DOMSKÄL

Bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken 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 § brottsbalken 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 såda-

na 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 KE.

I rättsfallet NJA 1988 s. 383 fann Högsta domstolen 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 fullbordande 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 KE 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.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Gertrud Lennander, Severin Blomstrand, Kerstin Calissendorff (referent), Gudmund Toijer och Stefan Lindskog (skiljaktig)
Föredragande revisionssekreterare: Ralf Järtelius

	BILAGA TILL PROTOKOLL 2008-11-25	
		Mål nr B 1296-08

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Stefan Lindskog är skiljaktig och anför:

”KE avgav som bolagets revisor en s.k. ren revisionsberättelse över Midvinter ABs årsredovisnings 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 § brottsbalken.

Mot KE 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 § brottsbalken 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 § brottsbalken (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 spørsmålet 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 förutsätt-

ningar 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 § brottsbalken. 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 § brottsbalken har Högsta domstolen 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 knäsatta kravet

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 § brottsbalken, 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 § brottsbalken, 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 precist 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 årsredovis-

ningens 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 § brottsbalken. 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 § brottsbalken). 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 § brottsbalken), och lagstiftaren således kan sägas ha gett uttryck för det utrymme som bör finnas för frivilligt tillbakaträdande från fullbordat brott. Under alla förhållande kommer avsaknaden av en i lag knäsat regel 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 ansvarfrihet för felet, komma att motverka rättelser, dels därför att rättelsen i sig innebär ett erkännande av felet, dels därför att den sätter fokus på detta.

Att knyta avslutandetidpunkten till årsstämman 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 § brottsbalken 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 befattnings 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 § brottsbalken först efter årsstämman fastställande fastställandetidpunkten 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 rätttidigt 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 rätttidigt 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 § brottsbalken först i och med årsstämman 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 förhållande 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

årsstämman 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 årsstämman fastställande klar och lätt-tillämpad ordning, som på ett motiverat sätt reducerar styrelseledamöternas straffrättsliga ansvar för felaktigheter i årsredovisningen, måste här anses väga tyngst. Slutsatsen blir att stämman fastställande bör vara bestämmande för när en årsredovisning blir att anse som bokföring i den mening som avses med bestämmelsen i 11 kap. 5 § brottsbalken.

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 stämman).

Vad som i målet lagts KE 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.

KE har emellertid också gjort gällande, att det skulle vara mindre lämpligt att ge bestämmelsen i 11 kap. 5 § brottsbalken en sådan innebörd att en revisor kan fällas till ansvar för medhjälp till bokföringsansvar. 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.”