

LR: dom 2008-11-06, mål nr 15271-08

F 1/08

Ni har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om förhandsbesked om Ni kan inneha uppdraget som ledamot av en stiftelses revisionskommitté. Stiftelsen bedriver förlagsverksamhet.

Av Er ansökan och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande. Stiftelsens styrelse har beslutat bilda en revisionskommitté och har för det ändamålet tagit fram en instruktion för kommitténs ledamöter. Ni och en advokat är föreslagna att vara ledamöter i revisionskommittén. Revisionskommitténs verksamhet styrs i sin helhet av styrelsens beslut och framgår av en instruktion daterad den 31 mars 2008. Avsikten är att revisionskommittén ska vara en naturlig del i handhavandet av de styrelseuppgifter som anknyter till redovisning och revision. I revisionskommitténs uppdrag ingår bl.a. att utvärdera revisionen och därmed även frågan om en eventuell upphandling av revisionen. Ni har till RN uppgett att Ni inte är involverad i stiftelsens verksamhet och att Ni inte tidigare har varit knuten till stiftelsen. Ni har vidare uppgett att varken Ni eller den revisionsbyrå inom vilken Ni är verksam har några kopplingar till stiftelsen eller till den i stiftelsen valde revisorn. Ni har vidare uppgett att Ni inte innehar några förtroendeuppdrag i företag som verkar inom samma verksamhetsområde som stiftelsen samt att ingen i det revisionsföretag inom vilket Ni är verksam reviderar företag inom stiftelsens verksamhetsområde. Slutligen har Ni uppgett att Er ansvarsförsäkring omfattar det aktuella uppdraget under förutsättning att RN finner att det är förenligt med Er övriga verksamhet.

Ni har till RN ingett en kopia av den ovan nämnda instruktionen av den 31 mars 2008. Av denna framgår att revisionskommittén ska ha följande uppgifter:

- vara den främsta kommunikationsvägen mellan styrelsen och revisorerna,
- främst genom kontakter med revisorerna granska kvaliteten på redovisningen och den interna kontrollen avseende stiftelsen och dess dotter- och intressebolag,
- hålla sig informerad om revisionens omfattning och inriktning,
- diskutera värderingsfrågor och bedömningar i boksluten samt
- utvärdera revisorernas arbete och förbereda val av revisorer samt beslut rörande arvodering till revisorerna.

Av instruktionen framgår också att revisionskommitténs ledamöter utses årligen i samband med val av styrelse och arbetsutskott samt att kommittén redovisar till styrelsen.

Av stiftelsens årsredovisning för räkenskapsåret 2007 framgår att den koncern i vilken stiftelsen ingår, för räkenskapsåret redovisade en nettoomsättning om 322 mnkr samt en balansomslutning om 984 mnkr. Medelantalet anställda under året var 173. Motsvarande tal för stiftelsen var 309 mnkr, 981 mnkr samt 169 anställda. Av årsredovisningen framgår också att stiftelsen har genomfört förvärv och omstrukturering av bolag som är verksamma inom stiftelsens verksamhetsområde.

RN meddelar följande besked.

Enligt 25 § första stycket revisorslagen (2001:883) får en revisor inte utöva s.k. sidoverksamhet, dvs. annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed (nedan naturligt samband-verksamhet), om utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller om utövandet på

annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Av andra stycket samma paragraf framgår att RN på ansökan av en revisor ska meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket.

Den aktuella ansökan om förhandsbesked rör frågan om Ni kan åta Er ett uppdrag som ledamot av en revisionskommitté i en stiftelse som bedriver förlagsverksamhet. För att kunna besvara den frågan måste RN först ta ställning till om ett sådant uppdrag utgör naturligt samband-verksamhet eller sidoverksamhet. För det fallet att RN finner att uppdragstypen utgör sidoverksamhet är den andra frågan som RN har att ta ställning till om uppdraget är förenligt med de i 25 § revisorslagen uppställda kraven.

Vad gäller frågan om ett uppdrag som ledamot av den aktuella stiftelsens revisionskommitté utgör naturligt samband-verksamhet eller sidoverksamhet gör RN följande bedömning. Av revisorslagens förarbeten framgår att avgörande för hur en viss verksamhet ska kategoriseras är vilket samband den har med revisionsverksamhet. För att en verksamhet ska anses som naturligt samband-verksamhet ska den vara av sådan karaktär att det är naturligt att en revisor i allmänhet sysslar med den. I förarbetena uttalas vidare att det, vid bedömningen av vilka verksamheter som ska ses som naturligt samband-verksamheter, är naturligt att utgå från revisorns kärnområde, den lagstadgade revisionen, och till detta lägga vissa av de ytterligare verksamhetsområden som en auktoriserad eller godkänd revisor till följd av de lagstadgade kraven på teoretisk och praktisk utbildning är särskilt skickad för. Ligger däremot verksamheten vid sidan av en revisors naturliga verksamhetsområde kan den inte anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Det gäller även om den rymmer enstaka moment där en revisor i allmänhet har särskild kompetens.¹

Av förarbetsuttalandet följer enligt RN:s mening att prövningen av om viss verksamhet ska utgöra naturligt samband-verksamhet eller sidoverksamhet ska baseras på en helhetsbedömning av de olika uppgifter som följer av det uppdrag som revisorn åtar sig.

Enligt 2 kap. 2 och 16 §§ stiftelselagen (1994:1220) åvilar förvaltningsansvaret i en stiftelse som har egen förvaltning en styrelse. Bland styrelsens uppgifter ingår enligt 8 § samma kapitel bl.a. att tillse att stiftelsen fullgör sin bokförings- och årsredovisningsskyldighet. Med denna skyldighet följer också ett ansvar för den interna kontrollen.² Enligt 4 kap. 1 § stiftelselagen ska styrelsen också utse och entlediga revisor om inte annat är föreskrivet i stiftelseförordnandet. Av allmänna associationsrättsliga principer följer att styrelsen, med undantag för det s.k. kontrollansvaret, kan delegera delar av sina uppgifter till någon annan.³ Således innebär inrättandet av en revisionskommitté att styrelsen, trots att den alltjämt har det fulla kontrollansvaret avseende stiftelsens verksamhet, avhänder sig det direkta ansvaret för framtagandet av beslutsunderlaget rörande de frågor som ska beredas av kommittén. I motsvarande mån övertar kommitténs ledamöter ansvaret för beredningen av aktuella beslut.

Av Era uppgifter till RN följer att stiftelsens styrelse har beslutat att revisionskommittén bl.a. ska granska kvaliteten på redovisningen och den interna kontrollen avseende stiftelsen och dess dotter- och intressebolag, diskutera värderingsfrågor och bedömningar i boksluten samt utvärdera revisorernas arbete och förbereda val av revisorer samt beslut rörande arvodering till revisorerna.

¹ Prop. 2000/01:146, s. 91.

² Se Henning Isoz, Stiftelselagen – En kommentar, 1997, s. 72 f.

³ Se Rolf Dotevall, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, 1989, s. 227. Se även Svante Johansson, Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag, åttonde upplagan, 2001, s. 122. Vad som uttalas i referaten rör aktiebolag, men det får anses ge uttryck för en allmän associationsrättslig princip, jfr Daniel Stattin, Skadeståndsansvar i ideella föreningar, SvJT 2006 s. 470 på s. 476 f samt Henning Isoz, aa, s. 261 ff.

De uppgifter som stiftelsens styrelse i sitt beslut och i instruktionen har lämnat till revisionskommittén är i sina enskilda delar sådana som rör kvaliteten på stiftelsens finansiella information och revisionen av densamma. Uppgifterna är, sedda var för sig, sådana som faller inom revisorns naturliga kompetensområde. Det kan därför hävdas att de uppgifter som revisionskommittén i förevarande fall har borde innebära att uppdraget som ledamot av kommittén ska anses utgöra naturligt samband-verksamhet. Man kan dock enligt RN:s mening inte bortse från att uppdraget som ledamot av stiftelsens revisionskommitté skiljer sig från ett uppdrag att såsom utanförstående konsult biträda stiftelsen med aktuella uppgifter. Genom att inrätta en revisionskommitté med de uppgifter som följer av instruktionen har styrelsen till kommitténs ledamöter överlämnat ett generellt ansvar för framtagandet av beslutsunderlag för styrelsens beslutsfattande. Detta innebär att revisionskommitténs ledamöter får ett primärt ansvar för att sköta den uppgiften, medan styrelsen får ett kontrollansvar beträffande kommittéledamöternas sätt att sköta sina uppgifter.⁴ Sammantaget innebär detta enligt RN:s mening att uppdraget att vara ledamot av stiftelsens revisionskommitté innebär att Ni kommer att fullgöra uppgifter som annars åvilar stiftelsens styrelse. Uppdraget kan därför enligt RN:s mening inte anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamheten och det utgör således sidoverksamhet.

Med hänsyn till att det aktuella uppdraget utgör sidoverksamhet övergår nu RN till att pröva om uppdraget är förenligt med kravet i 25 § revisorslagen. Detta krav innebär att en revisor får bedriva sidoverksamhet endast om den inte är av sådan art eller har sådan omfattning att den kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.

Av förarbetena till revisorslagen framgår att sidoverksamhet i form av omfattande affärsverksamhet kan innebära en sådan risk för revisorns opartiskhet och självständighet att revisorn inte bör inneha uppdraget. Det anges vidare att revisionens intressenter överhuvudtaget inte bör behöva räkna med att en revisor innehar sidouppdrag som kan gå ut över eller komma i konflikt med revisionsuppdraget.⁵

RN har ovan konstaterat att uppdraget som ledamot av stiftelsens revisionskommitté innebär att kommitténs ledamöter uteslutande kommer att fullgöra uppgifter som annars åvilar stiftelsens styrelseledamöter. Genom inrättandet av revisionskommittén kommer revisionskommitténs ledamöter genom sitt beredande arbete att få det huvudsakliga ansvaret för och inflytande över de aktuella frågorna. Med hänsyn härtill anser RN att frågan om Ni kan åta Er det aktuella uppdraget bör besvaras på ett liknande sätt som frågan om en revisor kan åta sig ett uppdrag som styrelseledamot i ett motsvarande företag.

Det framgår av handlingarna i ärendet att stiftelsen bedriver en omfattande affärsverksamhet i form av förlagsverksamhet. Som ett led i denna affärsverksamhet genomförs betydande förvärv och omstruktureringar av andra företag. Enligt RN:s mening är den samlade verksamheten med hänsyn till sin omfattning sådan att Ni skulle ha varit förhindrad att åta Er uppdraget som styrelseledamot i stiftelsen. Med hänsyn till stiftelsens storlek påverkas inte denna bedömning av de av Er nämnda omständigheterna att vare sig Ni eller någon annan vid den revisionsbyrå vid vilken Ni är verksam för närvarande har någon yrkes- eller affärsmässig relation till stiftelsen eller andra företag verksamma inom samma verksamhetsområde som stiftelsen. Med hänsyn till vad som framkommit om stiftelsens storlek, revisionskommitténs uppgifter och dess relation till

⁴ Jfr Daniel Stattin, aa, s, 476 f. Framhållas kan också att enligt Svensk kod för bolagsstyrning (som gäller för svenska aktieföretag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige och som ska stärka förtroendet för de svenska börsbolagen) så ska ett revisionsutskott bestå av minst tre styrelseledamöter. Om styrelsen finner det mer ändamålsenligt kan hela styrelsen fullgöra revisionsutskottets uppgifter, förutsatt att styrelseledamot som ingår i bolagsledningen inte deltar i arbetet.

⁵ Regeringens proposition 2000/01:146 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, s. 55.

styrelsen finner RN att Ni inte kan åta Er uppdraget som ledamot av stiftelsens revisionskommitté.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, tf. chefsjuristen Adam Diamant, som föredragit ärendet, samt revisionsdirektören Anders Holm.