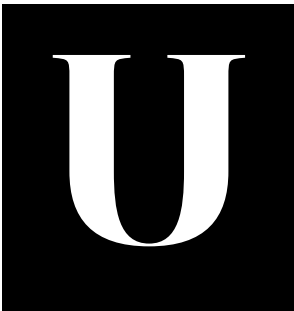


# Några frågor rörande revisors mandatperiod

Revisorsinspektionen får ibland frågor om revisorns mandatperiod i aktiebolag, främst kopplat till när olika rättigheter och skyldigheter inträder. I den här artikeln redogör Anders Ahlgren för några av de frågeställningar som kan uppkomma kopplat till ordinarie revisorsval, revisor förordnad av Bolagsverket och minoritetsrevisor. Samtliga påståenden är författarens egna och ger inte uttryck för myndighetens uppfattning.

Denna artikel har tidigare varit publicerad i Nordisk Tidskrift for Selskabsret nr 4 2021.

*Text:* **Anders Ahlgren, chefsjurist vid Revisorsinspektionen**



tgångspunkten när en revisor i ett aktiebolag väljs är att mandattiden startar den dag bolagsstämman fattar sitt beslut och att uppdraget gäller till slutet av den första årsstämma som hålls efter det år då revisorn

utsågs (9 kap. 21 § första stycket aktiebolagslagen [2005:551], ABL). Längre mandattid är möjlig genom bestämmelser i bolagsordningen, dock längst fyra år (9 kap. 21 § andra stycket ABL). Begränsningen av revisorns mandattid tar endast sikte på den tid för vilken revisorn väljs på årsstämman. Vid senare bolagsstämmor kan revisorn väljas om för nya mandatperioder. Särskilda bestämmelser om så kallad revisorsrotation, som sätter gränser för hur länge en revisor eller ett registrerat revisionsbolag kan ha ett och samma revisionsuppdrag, gäller dock för aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (9 kap. 21 a § ABL).

Om en revisors uppdrag avslutas i förtid, det vill säga före mandattidens utgång, ska hen genast anmäla detta till Bolagsverket för registrering i bolagsregistret. I anmälan ska hen även avge en så kallad avgångsredogörelse, det vill säga en redogörelse för vad hen har funnit vid den granskning som utförts under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. Anmälan, inklusive avgångsredogörelsen, ska också lämnas till bolagets styrelse (9 kap. 23 § ABL). Såväl den som har utsett revisorn som revisorn själv ska också underrätta Bolagsverket om skälet till att uppdraget har upphört i förtid (9 kap. 23 a § ABL). Dessa regler kan sägas ge uttryck för en kontinuitetsprincip. Principen innebär för det första att ett bolag aldrig ska kunna drivas vidare utan revisor, såvida

det inte rör sig om ett så litet bolag att reglerna om frivillig revision får tillämpas (9 kap. 1 § tredje stycket ABL). Därför gäller att om Bolagsverket inte i anslutning till revisorns avgångsanmälan får in en anmälan från bolaget om att en ny revisor har utsetts, kan detta ytterst leda till att bolaget tvångslikvideras (25 kap. 11 § ABL). Regleringen syftar till att säkerställa att ett bolag inte drivs vidare utan att behörig revisor har utsetts, ytterst genom Bolagsverkets förordnande av revisor (9 kap. 25 § ABL). Även avgångsredogörelsen syftar till att skapa kontinuitet i revisionen genom att iakttagelser som revisorn har gjort under sin granskning ges offentlighet och förs vidare till nästa revisor. Det ska alltså inte vara möjligt att avgå för att slippa föra fram iakttagelser och inte heller för bolaget att göra sig av med en misshaglig revisor för att på så sätt "begrava" revisionsfynden.

Under mandattiden har revisorn vissa löpande rättigheter (bland annat självständighet i förhållande till bolaget, insyn i bolagets räkenskaper och förvaltning samt rätt till arvode). Det huvudsakliga uppdraget som revisor är att avge en revisionsberättelse över årsredovisningen. Huruvida denna skyldighet ska fullgöras av revisorn vid en viss tidpunkt beror först på om det finns en upprättad årsredovisning att revidera under mandattiden. Men även de löpande skyldigheterna, exempelvis att vidta åtgärder vid misstanke om brott enligt bestämmelserna i 9 kap. 42–44 ABL, gäller under hela mandattiden och inträder omedelbart i samband med revisorsvalet. Ett exempel på när detta kan aktualiseras är om bolagets revisor avgår i förtid och den nya revisorn redan när denna tillträder uppdraget kan konstatera att någon årsredovisning inte har upprättats inom elva månader från räkenskapsårets utgång.<sup>1</sup> För denna revisor inträder omedelbart skyldigheten att – utöver att revidera årsredovisningen och avge en revisionsberättelse – vidta åtgärder vid misstanke om brott, trots att hen inte varit bolagets revisor tidigare.

Vad det ovan sagda kan innebära i praktiken kan beskrivas med följande exempel. I samtliga fall har bolaget kalenderår som räkenskapsår och bolagsstämma och revisorsval har skett i juni år 1.

**Exempel 1.** Ny revisor väljs vid extra bolagsstämma den 1 december år 1. Typiskt sett inträder inte några omedelbara skyldigheter (även om viss planering av revisionen kan behöva utföras, exempelvis för att närvara vid lagerinventering i nära anslutning till balansdagen om bolagets varulager är väsentligt).

**Exempel 2.** Ny revisor väljs vid extra bolagsstämma den 1 juni år 2. Eftersom ordinarie bolagsstämma ska hållas inom sex månader från räkenskapsårets utgång (9 kap. 18 § ABL), det vill säga i detta exempel innan juni månads utgång, och årsredovisning och revisionsberättelse då ska läggas fram måste revisorn omedelbart agera för att skaffa sig det underlag som krävs för revisionen och därefter avge revisionsberättelsen i sådan tid att denna kan tillhandahållas aktieägarna minst två veckor före bolagsstämman (9 kap. 25 § ABL).

**Exempel 3.** Ny revisor väljs vid extra bolagsstämma den 1 december år 2. Om årsstämma år 2 har hållits inom föreskriven tid vid vilken årsredovisning och revisionsberättelse lagts fram är revisorns skyldigheter samma som i exempel 1 ovan. Om någon årsredovisning för år 1 inte har upprättats tillkommer att såväl revisorns allmänna aktivitetsplikt som skyldigheten att vidta åtgärder vid misstanke om brott inträder omedelbart i samband med förordnandet.

Syftet med exemplen ovan är att illustrera att revisorns samtliga lagstadgade skyldigheter inträder momentant och gäller fram till dess att uppdraget upphör. Vilka dessa skyldigheter är i praktiken kan variera och exemplen ovan är inte uttömmande. I samtliga fall upphör revisorns skyldigheter när en ny revisor antingen väljs på bolagsstämma eller förordnas av Bolagsverket.

### Revisor förordnad av Bolagsverket

Om en revisor förordnas av Bolagsverket är avsikten att ett sådant förordnande inte ska vara tills vidare utan endast till dess att en annan revisor har blivit utsedd på föreskrivet sätt (9 kap. 27 § ABL). Även i detta fall inträder samtliga revisorns rättigheter och skyldigheter i samband med Bolagsverkets förordnande och upphör när en ny revisor antingen väljs på bolagsstämma eller förordnas av Bolagsverket. Det som sägs i exemplen ovan gör sig därför gällande även för en revisor som utsetts av Bolagsverket under den särskilda mandattid som gäller för en sådan.

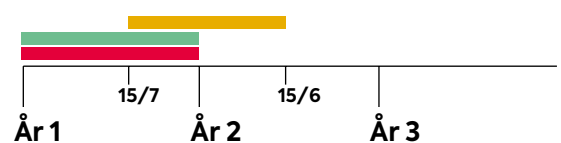
Någon avgångsredogörelse behöver dock i detta fall inte göras eftersom uppdraget inte upphör i förtid (se 9 kap. 23 § ABL).<sup>2</sup>

### Minoritetsrevisor

När det gäller Bolagsverkets förordnande av minoritetsrevisor förhåller det sig något annorlunda med mandattiden. Ett sådant beslut ska nämligen, på samma sätt som vid bolagsstämmans val av revisor, avse tiden till och med årsstämman under nästa räkenskapsår (9 kap. 9 b § ABL). När det gäller starttidpunkten för förordnandet regleras detta inte särskilt i lagen. Eftersom en minoritetsrevisor deltar i revisionen tillsammans med företagets övriga revisorer (9 kap. 9 § ABL) – med samma behörigheter och skyldigheter som en stämmevald revisor – kan detta ge upphov till vissa särskilda frågeställningar. Även dessa beskrivs bäst med ett antal exempel. I exempelillustrationerna nedan markerar **rött** det räkenskapsår som revisorn ska revidera, **grönt** den period som minoriteten önskar få reviderad och **gul** revisorns mandattid. I samtliga exempel nedan hålls årsstämman den 15 juni respektive år.

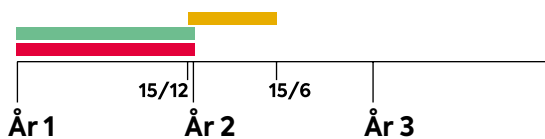
**Exempel 1.** En aktieägare ansöker den 1 juli hos Bolagsverket om att det ska utses en minoritetsrevisor efter att frågan behandlats på årsstämma den 15 juni år 1 vid vilken årsredovisningen för år 0 och revisionsberättelsen över denna även behandlats. Bolagsverket fattar sitt beslut den 15 juli. Minoritetsrevisorns mandatperiod kommer i detta fall att sträcka sig från den 15 juli år 1, det vill säga inte från datumet för bolagsstämmans beslut eftersom beslut om val av eller utseende av revisor inte kan ges retroaktivt verkan, till dagen för årsstämman år 2 och det är räkenskaperna för år 1 som kommer att omfattas av revisionen.

Exempel 1



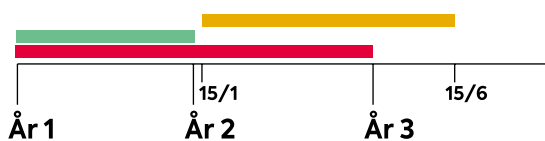
**Exempel 2.** Ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget ansöker i december år 1 hos Bolagsverket om att det ska utses en minoritetsrevisor. Minoritetens avsikt med ansökan är att minoritetsrevisorn ska delta i revisionen av räkenskaperna för år 1. Bolagsverket fattar sitt beslut den 15 december. Minoritetsrevisorns mandattid kommer i detta fall att sträcka sig från den 15 december år 1 till dagen för årsstämman år 2 och det är räkenskaperna för år 1 som kommer att omfattas av revisionen.

Exempel 2



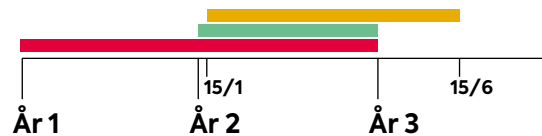
**Exempel 3.** Ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget ansöker i december år 1 hos Bolagsverket om att det ska utses en minoritetsrevisor. Minoritetens avsikt med ansökan är att minoritetsrevisorn ska delta i revisionen av räkenskaperna för år 1. Bolagsverket fattar sitt beslut den 15 januari år 2. I detta fall kommer minoritetsrevisorns mandattid att sträcka sig från den 15 januari år 2 till dagen för årsstämman år 3. Minoritetsrevisorn kommer i detta exempel alltså att även delta i revisionen av räkenskaperna för år 2, trots att detta inte var minoritetens avsikt.

Exempel 3



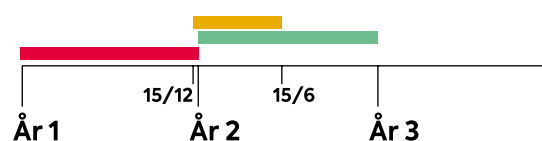
**Exempel 4.** Ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget ansöker i december år 1 hos Bolagsverket om att det ska utses en minoritetsrevisor. Minoritetens avsikt med ansökan är att minoritetsrevisorn ska delta i revisionen av räkenskaperna för år 2. Bolagsverket fattar sitt beslut den 15 januari år 2. I detta fall kommer minoritetsrevisorns mandattid att sträcka sig från den 15 januari år 2 till dagen för årsstämman år 3. Minoritetsrevisorn kommer i detta exempel alltså att även delta i revisionen av räkenskaperna för år 1, trots att detta inte var minoritetens avsikt.

Exempel 4



**Exempel 5.** Ägare av minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget ansöker i december år 1 hos Bolagsverket om att det ska utses en minoritetsrevisor. Minoritetens avsikt med ansökan är att minoritetsrevisorn ska delta i revisionen av räkenskaperna för år 2. Bolagsverket fattar sitt beslut den 15 december år 1. Minoritetsrevisorns mandattid kommer i detta fall att sträcka sig från den 15 december år 1 till dagen för årsstämman år 2. Minoritetsrevisorn kommer i detta exempel att endast delta i revisionen av räkenskaperna för år 1, trots att detta inte var minoritetens avsikt.

Exempel 5



Exemplen ovan illustrerar problematiken med att ha en bestämd sluttid för minoritetsrevisorns mandatperiod men inte ha denna tid kopplat till något särskilt räkenskapsår som ska revideras, jämför bestämmelserna i 9 kap. 23 § ABL om att det i en ansökan om särskild granskning ska anges vad som ska granskas och vilken tidsperiod som granskningen ska avse, så kallat granskningstema.

”I teorin finns det i denna situation inte någon bortre gräns för revisorns mandattid, om det inte rör sig om ett bolag som omfattas av reglerna om revisorsrotation.”

#### **Analys och slutsatser**

Normalt medför aktiebolagslagens bestämmelser om revisorns mandattid inte några problem. Ätminstone inte på ett teoretiskt plan. Revisorn väljs vid årsstämman år 1 och kommer att till nästa årsstämma revidera de finansiella rapporterna för räkenskapsår 1. Inte heller vid byte av revisor under pågående mandattid innebär reglerna normalt några problem, även om ett byte nära inpå sista dag för att hålla ordinarie bolagsstämma eller därefter kan kräva viss momentan aktivitet från revisorn. Bestämmelserna om avgångsanmälan och avgångsredogörelse samt ytterst hotet om tvångslikvidation innebär att intresset av att ett aktiebolag alltid ska ha en revisor och att revisorns iakttagelser inte ska ”falla mellan stolarna” upprätthålls.

Inte heller när Bolagsverket förordnar en revisor uppkommer normalt några problem. Behörigheterna och skyldigheterna inträder omedelbart i samband med förordnandet och mandattiden sträcker sig till dess att en annan revisor blivit utsedd på föreskrivet sätt, det vill säga normalt till första ordinarie bolagsstämma efter förordnandet. En egenhet i regleringen är dock att om bolaget vid bolagsstämma inte utser någon ny revisor löper den av Bolagsverket förordnade revisorns mandattid utan begränsning, på ett sätt som avviker från huvudregeln i 9 kap. 21 § ABL. I teorin finns det i denna situation inte någon bortre gräns för revisorns mandattid, om det inte rör sig om ett bolag som omfattas av reglerna om revisorsrotation. En annan sak att vara uppmärksam på är att – i vart fall vid en bokstavstolkning av lagtexten – den revisor som förordnats av Bolagsverket inte får i anslutning därefter väljas till bolagets revisor, eftersom dennes mandattid gäller till dess ”en annan revisor” har blivit utsedd på föreskrivet sätt. Detta, att en annan revisor måste utses, i kombination med att den av Bolagsverket förordnade revisorn inte ska göra någon avgångsanmälan eller avgångsredogörelse utgör ett obligatoriskt brott i kontinuiteten som jag har svårt att se någon logik i. En mer ändamålsenlig reglering vore enligt min mening både att den av Bolagsverket förordnade revisorn kan utses till ordinarie revisor

i bolaget och att denne när förordnandet upphör åtminstone ska upprätta en avgångsredogörelse.

Märkligast konsekvenser uppkommer dock när det gäller minoritetsrevisors mandattid. Som jag har illustrerat ovan kan konsekvenserna av nu gällande reglering bli mycket udda beroende på omständigheterna. Detta kan få till följd att den granskning som minoriteten varit ute efter inte kommer att genomföras, exempelvis om avsikten är att minoritetsrevisorn ska granska år 2 men hinner förordnas redan år 1 och då får en mandattid som kommer att upphöra vid bolagsstämman år 2. Det omvända kan också bli fallet om minoritetens avsikt är att få minoritetsrevisorn att granska räkenskaperna för år 1 men denne förordnas först år 2 och alltså får en behörighet och en skyldighet att revidera även räkenskaperna för år 2, trots att detta aldrig varit minoritetens önskemål. I det senare fallet medför detta även ytterligare kostnader för bolaget, som är skyldigt att betala minoritetsrevisorns arvode. Det kan vidare sättas i fråga om det är rimligt att förvänta sig att den som önskar få en minoritetsrevisor utsedd har den kunskap om regelverket och den vaksamhet som därför krävs för att ansöka i god tid innan revisionsberättelsen ska avges samt se till att denne utses på "rätt" sida av balansdagen eller avgivandet av årsredovisningen och revisionsberättelsen, beroende på vilket räkenskapsår som önskas reviderat av minoritetsrevisorn.

Även för det reviderade bolaget kan det som beskrivits ovan få konsekvenser utöver bara arvodesfrågan. Om det föreligger en årsredovisning som inte ännu har behandlats på årsstämman måste denna omfattas av även minoritetsrevisorns revision för att uppfylla aktiebolagslagens krav, såväl för att kunna behandlas på årsstämman som för att kunna registreras av Bolagsverket. Om en minoritetsrevisor utses så nära inpå sista dagen för att hålla årsstämman att hen inte hinner revidera inom den lagstadgade tiden kan revisionsberättelsen inte läggas fram på stämman. Det beror på att bolaget i detta fall har två revisorer, och revisionsberättelsen därför måste lämnas gemensamt av dem båda (9 kap. 28 a § ABL). Även om den stämмоvalde "ordinarie" revisorn är färdig med sin revision kan alltså inte årsredovisningen med endast dennes revisionsberättelse fastställas av stämman utan risk för klander (7 kap. 50 § ABL) och inte heller registreras av Bolagsverket. Samma konsekvens får det om bolaget motsätter sig att släppa in minoritetsrevisorn med hänvisning till att det rätteligen är ett annat räkenskapsår som minoriteten önskat få reviderat.

Innan den nuvarande möjligheten att vända sig direkt till Bolagsverket med en ansökan om förordnande av minoritetsrevisor infördes den 1 januari 2021<sup>3</sup>

skulle en fråga om minoritetsrevisor alltid behandlas vid bolagsstämman. Eftersom en ordinarie sådan normalt hålls sex månader in på räkenskapsåret torde de gränsdragningsproblem som jag redogjort för ovan då inträffat mer sällan. Med den möjlighet att vända sig direkt till Bolagsverket som numera gäller är risken för att problem uppstår betydligt större. Beroende på hur den ovan beskrivna problembilden utvecklar sig i framtiden kan det finnas anledning för lagstiftaren att återkomma till detta.



#### ANDERS AHLGREN,

chefsjurist vid Revisorsinspektionen.

#### Fotnoter

- 1) Jfr rättsfallen "De försenade årsredovisningarna" (NJA 2018 s. 77 I-III) och Revisorsinspektionens praxis (exempelvis i beslut den 18 september 2020 dnr 2019-1175).
- 2) Jfr prop. 2008/09:135 s. 108 f.
- 3) Prop. 2019/20:194, bet. 2020/21:CU3, rskr. 2020/21:51, SFS 2020:985