

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

FÖRVALTNINGSREVISION I AKTIEBOLAG

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:S (FINLANDS REVISORER RF:S)
REKOMMENDATIONER 2/2021

INNEHÅLL

Innehåll

Förord	3
1 Inledning	7
2 Ledningens uppgifter gällande organisation av förvaltningen	8
3 Förvaltningsrevisionens karaktär, tidpunkt och omfattning	10
3.1 Kärnan i förvaltningsrevision	10
3.2 Inriktning och tidpunkt för förvaltningsrevision	10
3.3 Förvaltningsrevision är laglighetsgranskning	12
3.4 Förvaltningsrevisionens omfattning och innehåll	13
3.4.1. Agerande i strid med lag gällande samfundet eller bolagsordningen	14
3.4.2 Agerande eller försummelse som kan leda till skadeersättningskyldighet gentemot samfundet	15
3.5 Väsentlighet och yrkesmässigt omdöme	16
3.6 Riskbaserat	17
3.7 Begränsningar i förvaltningsrevisionen	17
4 Genomförande av förvaltningsrevision	19
4.1 Planering av förvaltningsrevision	19
4.2 Exempel på inriktning av revisionen och granskningsområden	19
4.3 Förvaltningsrevision i bolag som tillhör en koncern	21
5 Revisorns rapportering	22
5.1 Revisionsberättelsen	23
5.1.1 Anmärkning om agerande i strid med lag som gäller samfundet eller bolagsordningen	23
5.1.2 Anmärkning gällande agerande eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet mot bolaget	25
5.1.3 Upprättande av anmärkning	27
5.1.4 Övrig rapportering i revisionsberättelsen	31
5.1.5 Separat ombedda uttalanden	31
5.2 Övrig rapportering	31

Finlands Revisorer rf (Suomen Tilintarkastajat ry) är revisorernas intressebevakningsorganisation. Våra medlemmar är GR-, CGR- och OFGR-revisorer godkända i enlighet med revisionslagen samt sakkunniga inom revisionsbranschen och ekonomiförvaltning. Vårt mål är att hjälpa revisorernas yrkeskår att nå framgång samt ge mervärde till näringslivet och samhället. Vi bidrar till uppbyggandet av grunden för det finländska samhällets konkurrensförmåga och välmående genom att främja ekonomisk rapportering och praxis inom branschen. Över 90 % av de i Finland godkända revisorerna hör till föreningen.

Förord

Enligt revisionslagen (1141/2015) omfattar revision en sammanslutnings eller stiftelses bokföring och bokslut samt förvaltning för räkenskapsperioden.

Redan aktiebolagslagen från år 1895 förutsatte förvaltningsrevision och rapportering om denna. Förvaltningsrevisionen övergick med oförändrat sakinhåll från aktiebolagslagen år 1978 till den första egentliga revisionslagen (936/1994). Förvaltningsrevisionen och att denna omfattas av objektet för revisionen har bevarats innehållsmässigt oförändrade vid de senare totalreformerna av revisionslagen.

Den centrala uppgiften för förvaltningsrevisionen är att ge information om att bolagsledningen har agerat lagenligt. Behovet av förvaltningsrevision kan förklaras med teorin om huvudman-agent.

Vid definitionen av ändamålet för förvaltningsrevision spelade kopplingen till beviljandet av ansvarsfrihet en central roll. I samband med revisionen gör revisorn en bedömning av om ledningens agerande har varit lagenligt. Revisorns rapportering över utförd förvaltningsrevision ger aktieägarna information, vilken kan användas som stöd för beslutsprocessen. På basen av revisionsberättelsen måste användarna göra en bedömning av vilken betydelse en eventuell anmärkning i revisionsberättelsen har, och vid behov ska de reagera på anmärkningen.

Bestämmelsen infördes i revisionslagen från 10 kap. 10 § i 1978 års aktiebolagslag (734/1978).

”Har revisorerna vid granskningen funnit att styrelsemedlem, verkställande direktören eller medlem av förvaltningsrådet gjort sig skyldig till handling eller försummelse, som kan medföra skadeståndsskyldighet, eller annars brutit mot denna lag eller bolagsordningen, skall anmärkning härom göras i berättelsen.”

I förarbetet till 1994 års revisionslag (936/1994)¹ finns det en hänvisning till bestämmelsen i aktiebolagslagen. Enligt regeringens proposition ville man med att flytta bestämmelsen till revisionslagen inte ändra dess innehåll eller hävdvunnen praxis för tillämpning av den. Därefter har bestämmelsen om revisorns anmärkningsplikt bevarats med samma innehåll i revisionslagen och uttrycket *”denna lag eller bolagsordningen”*, som fanns i aktiebolagslagen, ändrades så att det täcker också andra bolagsformer och stiftelser. Enligt förarbetet till lagen var avsikten inte att utvidga revisionen till att omfatta revision av andra lagar än den uttryckliga lagen om samfund.

¹ RP 295/ 1993 rd: 31–32.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Förebilden för bestämmelsen i revisionslagen är en bestämmelse i den svenska aktiebolagslagen. Bestämmelsen har fortfarande samma innehåll, vilket betyder att revisorns anmärkningskyldighet i Sverige endast gäller agerande i strid med aktiebolagslagen, revisionslagen och bolagsordningen².

Förutom i Finland och Sverige innehåller också revisionslagstiftningen i Norge bestämmelser om förvaltningsrevision³. Vid övriga internationella jämförelser är en separat bestämmelse i lagstiftningen om förvaltningsrevision ovanlig.

Trots sin långa historia har innehållet i förvaltningsrevision inte utformats i tillräckligt hög grad. I förarbetena till de olika skedena i den inhemska bestämmelsen har innehållet i förvaltningsrevision delvis definierats. Förvaltningsrevision har diskuterats och den har behandlats i böcker och artiklar. Etablerad praxis inom yrkeskåren har också för sin del definierat innehållet i förvaltningsrevision. En övergripande strukturering av innehållet i förvaltningsrevision har dock inte gjorts och såväl yrkeskåren som också intressentgrupperna har lyft fram behovet av en precisering av innehållet i förvaltningsrevision.

Arbets- och näringsministeriets (ANM) arbetsgrupp har också gjort en bedömning av behovet av precisering av innehållet i förvaltningsrevision.⁴ ANM:s arbetsgrupp konstaterade att förvaltningsrevision utgör en viktig del av revisionen och att förvaltningen också i fortsättningen ska granskas. ANM:s arbetsgrupp konstaterade dessutom att innehållet i revisionen är diffust och det bör preciseras.

I början av 2018 bad ANM Finlands Revisorer rf att förtydliga förvaltningsrevisionens innehåll. Föreningen beslöt att ta emot uppdraget och grundade en arbetsgrupp med bred kompetens för att upprätta en rekommendation om förvaltningsrevision. I början av uppdraget tog arbetsgruppen Sveriges revisorsförenings (FAR) anvisning för förvaltningsrevision⁵ som en utgångspunkt. Arbetsgruppen var fullt medveten om att den svenska anvisningen inte lämpar sig som sådan för Finland.

Arbetsgruppen ansåg att rekommendationen, som den upprättar, ska vara sådan att den lämpar sig för förvaltningsrevision i olika typer av företag, i företag som verkar inom olika branscher, för företag av olika storlek och för företag som är i olika faser av sin livscykel. Arbetsgruppen ansåg också att det finns så stora skillnader mellan olika samfund och stiftelser att rekommendationen koncentrerar sig på förvaltningsrevision i aktiebolag.

² Aktiebolagslag (2005:551) "Revisorns skyldighet enligt andra stycket andra meningen 9 kap. 33 § ABL avser anmärkningar när en styrelseledamot eller verkställande direktör vid fullgörandet av sitt uppdrag har brutit mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen."

³ Se Lov om revisjon og revisorer (LOV-2020-11-20-128) 9:1 § och 9:7 §.

⁴ Arbets- och näringsministeriets publikationer 1/2018: Arbetsgruppens promemoria om vissa lagrum i revisionslagen och lättandet av

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

I revisionslagen finns det bestämmelser om att förvaltningen utgör en del av revisionsobjektet och om hur förvaltningsrevisionen ska rapporteras i revisionsberättelsen. Det centrala innehållet i förvaltningsrevisionen fastställs utgående från rapporteringsskyldigheten, det vill säga vad revisorn ska anmärka på i revisionsberättelsen.

I lagen finns det inte några bestämmelser om förvaltningsrevisionens innehåll och omfattning. Det finns med andra ord inte några bestämmelser om hur förvaltningsrevisionen ska utföras. Arbetsgruppen konstaterade att förvaltningsrevisionen också bör omfatta planering av revisionen, riskbedömning och beslut om granskningsåtgärderna. I rekommendationen har hela revisionsprocessen behandlats.

Till de mest centrala frågorna vid upprättandet av rekommendationen hörde fastställandet av de författningar som revisorn granskar och av det agerande i strid med författningar som revisorn ska anmärka på i revisionsberättelsen. Anmärkningsskyldigheten täcker uttryckligen agerandet som står i strid med den aktuella samfundslagen, det vill säga aktiebolagslagen i ett aktiebolag, liksom även agerandet som står i strid med bolagsordningen. Detsamma gäller för författningar till vilka den aktuella lagen (aktiebolagslagen) uttryckligen hänvisar. För speciallagstiftningens del har frågan strukturerats på varierande sätt både i förarbetet till lagen och litteraturen, vilket betyder att också tolkningen av innehållet i bestämmelsen har varierat.

Arbetsgruppen observerade att revisorns anmärkningsskyldighet starkt korrelerade med ledningens skadeståndsskyldighet enligt aktiebolagslagen. Revisorn utför en del av den övervakning av ledningen som aktiebolagslagen möjliggör och revisionen stöder för sin del aktieägarnas bedömning av ett eventuellt skadeståndsansvar för ledningen. Revisorns uppgift är dock inte att ta ställning till om en skadeståndstalan ska väckas eller inte. Revisorns uppgift är att rapportera om ledningens klandervärda agerande och aktieägarnas uppgift är att fatta beslut om vilka åtgärder de vidtar utgående från informationen.

Enligt arbetsgruppens uppfattning är förvaltningsrevision i stor utsträckning en bedömning av om ledningen har agerat på ett korrekt sätt och inte en bedömning av om ledningen följt eller brutit mot tvingande specialnormer som gäller för bolaget. Rekommendationen har därmed strukturerats enligt att man vid förvaltningsrevision gör en bedömning av om bolagets ledning har iakttagit aktiebolagslagens krav på omsorgsplikt. Bedömningen av om agerandet skett i strid med kravet på omsorgsplikt kräver att kriterierna för väsentlighet och uppenbarhet uppfylls⁶. Arbetsgruppen noterar att dess sätt att granska frågan avviker från tidigare sätt på vilket innehållet i förvaltningsrevision har strukturerats via tillämpliga speciallagar eller övriga normer.

⁶Förvaltningsrevision är en laglighetsgranskning, risktagning, som förutsätter ledningens omdöme, är också typisk för affärsverksamhet. Ledningens ändamålsenlighetsbedömningar (inkl. business judgement rule) utgör inte ett objekt för förvaltningsrevisionen.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Arbetsgruppen anser att det är motiverat att strukturen är kopplad till kravet på omsorgsplikt eftersom den beaktar den varierande verksamhetsomgivningen och den därmed anknutna lagstiftningen för företag inom olika branscher, av olika storlek och i olika skeden av sin livscykel. Ledningens uppgift är att identifiera företages verksamhetsomgivning och de normer som tillämpas inom den. Revisorns uppgift är för sin del att göra en bedömning av om ledningen i det här hänseendet agerat omsorgsfullt och rapportera om revisorn har något att anmärka på detta.

Arbetsgruppen anser att strukturen också är motiverad eftersom det är möjligt att beakta att kravet på omsorgsplikt lever i tiden. Innehållet i förvaltningsrevisionen kan förändras med tiden.

1 Inledning

Rekommendationen gällande förvaltningsrevision i aktiebolag har i första hand upprättats för förtydligande av innehållet i förvaltningsrevision och som stöd för revisorns arbete.

Rekommendationen ökar dessutom förståelsen för innehållet i revisorns arbete, vilket betyder att den kan vara till nytta exempelvis för de reviderade bolagen och deras intressentgrupper.

Tillämpning av rekommendationen rekommenderas för revision av räkenskapsperioder som inleds 15.12.2021 eller därefter. Det finns inga hinder för tidigare tillämpning.

Rekommendationen gäller utförande av i revisionslagen fastställd förvaltningsrevision.

Förvaltningsrevision utgör en del av sådan revision i enlighet med 3:1 § i revisionslagen (1141/2015, RevL) som täcker bokföring, bokslut och förvaltning. Den centrala bestämmelsen ingår i revisorns skyldighet att ge en anmärkning i revisionsberättelsen i enlighet med 3:5.5 § i revisionslagen, om det enligt bestämmelsen finns fog för detta. Bestämmelsen definierar målen med förvaltningsrevision, innehållet och vems verksamhet förvaltningsrevisionen gäller.

Enligt revisionslagen 3:5.5 § *"Revisor ska i revisionsberättelsen anmärka på att en bolagsman, styrelsemedlem, medlem av förvaltningsrådet eller motsvarande organ, ordföranden eller en vice ordförande för styrelsen, förvaltningsrådet eller motsvarande organ, verkställande direktören eller någon annan ansvarig i en sammanslutning eller stiftelse har*

- 1. gjort sig skyldig till en gärning eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet gentemot sammanslutningen eller stiftelsen, eller*
- 2. brutit mot en lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen eller mot sammanslutningens eller stiftelsens bolagsordning, bolagsavtal eller stadgar.*

Rekommendationen behandlar förvaltningsrevision i ett aktiebolag.⁷ Rekommendationen består av ett inledande kapitel och fyra huvudkapitel, som har strukturerats enligt de olika skedena i revisionsprocessen. Kapitel 2 behandlar vilka uppgifter ledningen för ett aktiebolag har i ordnandet av förvaltningen. Kapitel 3 behandlar förvaltningsrevisionens karaktär, tidpunkt och omfattning. Kapitel 4 behandlar genomförandet av förvaltningsrevisionen och kapitel 5 revisorns rapportering.

ISA-standarderna⁸ gällande revision av bokslutet omfattar ett flertal sådana delområden som anknyter till förvaltningsrevision. I ISA-standarderna kan man hitta aspekter på hur förvaltningsrevision

⁷Rekommendationen lämpar sig inte som sådan som anvisning för förvaltningsrevision i ett samfund av allmänt intresse såsom definierat i 1:9 § i bokföringslagen (1336/1997). Även i andra former av samfund och stiftelser kan det finnas sådana särdrag som gör att rekommendationen inte som sådan lämpar sig för förvaltningsrevision i dem.

⁸ Med ISA-standarderna (International Standards on Auditing) avses de internationella revisionsstandarder som den i samband med internationella revisorsförbundet IFAC verkande IAASB-kommittén (International Auditing and Assurance Standards Board) gett.

ska utföras, men de definierar inte som sådana förvaltningsrevision⁹. I den här rekommendationen behandlas inte ISA-standardernas förhållande till god revisionsred.

2 Ledningens uppgifter gällande organisation av förvaltningen

Med ett aktiebolags ledning avses styrelsen och eventuella övriga lagstadgade ledningsorgan, det vill säga verkställande direktören, förvaltningsrådet och vid likvidation en utredningsman som ersätter dessa.¹⁰

Styrelsens centrala uppgift är att ansvara för förvaltningen och för att bolagets verksamhet är ändamålsenligt organiserad. Styrelsen ansvarar exempelvis för att övervakningen av bokföringen och medelsförvaltningen är ordnade på behörigt sätt och att ett bokslut och vid behov också en verksamhetsberättelse upprättas. Till den lagstadgade skyldigheten hör också styrelsens ansvar för att tillse att bokföringen är upprättad på ett tillförlitligt sätt. (ABL¹¹ 6:2 §, ABL 8:3 §, BokfL 2 kap., BokfL 3:1 §, BokfL 3:7 §)

Till verkställande direktörens uppgifter hör att sköta bolagets dagliga operativa verksamhet. Verkställande direktören ska sköta bolagets löpande förvaltning i enlighet med styrelsens anvisningar och föreskrifter. Verkställande direktören ansvarar bland annat för att bolagets bokföring är lagenlig och medelsförvaltningen ordnad på ett betryggande sätt (ABL 6:17.1 §). Närmare bestämmelser om bolagets bokföring och ordnandet av bokföringen finns i bokföringslagen, som bland annat föreskriver om verifikationer, bokföringskedja och förvaring av bokföringsmaterial samt upprättande av bokslut. (BokfL 2 och 3 kap.).

Ledningen för bolaget har som uppgift att ordna den interna kontrollen, som varierar mellan olika bolag. Den interna kontrollen kan bestå av exempelvis skriftliga direktiv och befogenheter samt

⁹ Exempelvis i följande ISA-standarder nämns granskningsåtgärder, som tangerar bedömning av de åtgärder som granskningsobjektets ledning vidtar:

- ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter
- ISA 250 Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter
- ISA 260 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning
- ISA 265 Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen
- ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö
- ISA 501 Revisionsbevis - särskilda överväganden för vissa poster
- ISA 550 Närståendeförhållanden
- ISA 560 Efterföljande händelser
- ISA 570 Fortsatt drift
- ISA 580 Skriftliga uttalanden

¹⁰ Ett aktiebolag ska alltid ha en styrelse. Aktiebolagslagen ställer inga krav på att verkställande direktör ska väljas.

¹¹ Aktiebolagslagen 624/2006.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

uppföljning av dem. Ledningen bär också det primära ansvaret för förhindrande och upptäckande av oegentligheter.

Ledningens agerande styrs av de allmänna principerna i aktiebolagslagen, Det anses att principerna inte uttryckligen kan kräva en viss funktion eller åtgärd utan principerna finns i bakgrunden till bolagets verksamhet hela tiden. Till de allmänna principerna hör exempelvis

- Ledningens uppgift/omsorgsplikt: "Bolagets ledning skall omsorgsfullt främja bolagets intressen" (ABL 1:8 §).
- Syfte med verksamheten: "Syftet med bolagets verksamhet är att bereda vinst åt aktieägarna, om inte annat föreskrivs i bolagsordningen" (ABL 1:5 §).
- Likställighet: "Bolagsstämman, styrelsen, verkställande direktören eller förvaltningsrådet får inte fatta beslut eller företa någon annan åtgärd som är ägnad att ge en aktieägare eller någon annan en otillbörlig fördel till nackdel för bolaget eller någon annan aktieägare (ABL1:7 §).
- Kapitalets beständighet: "Bolagets medel får betalas ut endast så som föreskrivs i denna lag" (ABL 1:3.2 §).

I sin verksamhet ska ledningen dessutom beakta bestämmelserna i bolagsordningen. Aktieägarna kan bestämma om bolagets verksamhet i bolagsordningen. I bolagsordningen får inte tas in föreskrifter som strider mot tvingande bestämmelser i aktiebolagslagen eller någon annan lag eller mot god sed. (ABL 1:9 §).

Styrelsen, styrelseledamöterna eller verkställande direktören får inte följa sådana beslut av bolagsstämman, förvaltningsrådet eller styrelsen som strider mot denna lag eller bolagsordningen och således är ogiltiga. (ABL 6:2 § och 6:19 §).

Skyldigheterna enligt lag och bolagsordningen är centrala vid bedömning av ledningens ansvar eftersom försummelse av skyldigheterna kan orsaka ett skadeståndsansvar för ledningen. En styrelseledamot, en förvaltningsrådsledamot och verkställande direktören ska ersätta skada som de i sitt uppdrag, i strid med den omsorgsplikt som föreskrivs i 1 kap. 8 §, uppsåtligen eller av oaktsamhet har orsakat bolaget (ABL 22:1.1 §). En styrelseledamot, en förvaltningsrådsledamot och verkställande direktören skall också ersätta skada som de i sitt uppdrag annars i strid med denna lag eller bolagsordningen uppsåtligen eller av oaktsamhet har orsakat bolaget, en aktieägare eller någon annan (ABL 22:1.2 §).

Ledningen har det ovan beskrivna ansvaret för att verksamheten arrangeras på behörigt sätt, övervakningen är tillräcklig, man agerar omsorgsfullt och bokslutet upprättas oberoende av om bolaget

har en revisor eller inte, vad revisorn observerar vid revisionen eller vad revisorn rapporterar utgående från revisionen.

Den ordinarie bolagsstämman behandlar ledningens ansvarsfrihet. Beslutet om ansvarsfrihet gäller den avslutade räkenskapsperioden¹². Bolagsstämman kan vid behov fatta beslut om en skadeersättningstalan som förs för bolagets räkning. Möjligheten för aktieägare, fordringsägare och övriga parter att kräva skadeersättning är på det ovan beskrivna sättet i aktiebolagslagen begränsat till skador som en person i ledande ställning orsakat genom agerande i strid med aktiebolagslagen eller bolagsordningen.

3 Förvaltningsrevisionens karaktär, tidpunkt och omfattning

3.1 Kärnan i förvaltningsrevision

Utgångspunkten för förvaltningsrevision är att ge de aktieägare, som har samlats till bolagsstämman, information från en oberoende revisor om huruvida ledningens agerande har varit lagenligt.

Kärnan för förvaltningsrevision finns i skyldigheten i 3:5.5 § i revisionslagen att ge en anmärkning i revisionsberättelsen om det finns orsak till detta enligt den aktuella bestämmelsen. Målet för bestämmelsen är att de som läser revisionsberättelsen ska få information av revisorn om huruvida ledningens agerande har varit lagenligt. Den här informationen kan bland annat behövas när aktieägarna på den ordinarie bolagsstämman ska fatta beslut om ansvarsfrihet.

Bolagens verksamhet och omständigheterna påverkar innehållet i förvaltningsrevision, vilket betyder att granskningen är olik utformad i olika typer av aktiebolag. Typiska omständigheter som påverkar omfattningen på och innehållet i förvaltningsrevision är bland annat företags storlek, ägarbas, verksamhetens karaktär och risker, finansiering, bolagets finansiella ställning samt branschen.

Om bolaget exempelvis endast har en aktieägare är likställighetsprincipen inte en relevant fråga. Däremot kan i ett sådant fall närståendetransaktioner och fordringsägarnas skydd spela en mera central roll. Om det finns flera aktieägare kan likställighetsfrågorna accentueras i förvaltningsrevisionen.

3.2 Inriktning och tidpunkt för förvaltningsrevision

¹² Räkenskapsperiod för det bokslut som fastställs på den aktuella bolagsstämman.

Enligt 3:1 § i revisionslagen omfattar revisionen bokföring och bokslut samt förvaltning under räkenskapsperioden¹³. Förvaltningsrevision är inte en separat helhet utan den är nära kopplad till det övriga revisionsarbetet, det vill säga granskning av bokföringen och bokslutet. Vid utförandet av revisionen ska revisorn beakta förvaltningsrevisionens aspekter. Förvaltningsrevisionens observationer och slutsatser grundar sig i stor utsträckning på de observationer som görs utgående från revisionen av bokföringen och bokslutet. Utgångspunkten är att förvaltningsrevision görs på samma material och uppgifter som används och inhämtas vid revisionen av bokslutet och bokföringen. De observationer som har gjorts vid revisionen av bokföringen och bokslutet granskas ur förvaltningsrevisionsperspektiv och de kan påverka inriktningen på förvaltningsrevisionen och leda till inhämtande av tilläggsmaterial.

Revisionen gäller i första hand den räkenskapsperiod för vilken det granskade bokslutet har upprättats. Vid revisionen inhämtar revisorn också revisionsevidens gällande om man i bokslutet på korrekt sätt beaktat eventuella händelser mellan bokslutsdagen och dagen för revisionsberättelsen som kräver att bokslutet rättas till eller tilläggsuppgifter ges. Revisorn beaktar de gjorda observationerna också i samband med förvaltningsrevisionen. Revisorn är därmed inte skyldig att granska styrelsens och verkställande direktörens agerande efter bokslutsdagen utöver vad som krävs för revision av bokslutet.

I förvaltningsrevisionen kan man eventuellt göra en fördjupad granskning av sådana ämnesområden som utgör en del av revisionen (av bokslutet och bokföringen). Förhållandet och kopplingen mellan förvaltningsrevisionen och den övriga revisionen kan beskrivas med följande exempel:

Exempel: Bokslutsnormerna innehåller krav på behandlingen av närståendeförhållanden och närståendetransaktioner i bokföringen och de uppgifter om detta som ska presenteras i bokslutet för att bokslutets användare ska förstå närståendeförhållandena och -affärstransaktionernas karaktär och eventuella effekter på bokslutet. Revisorn ska skapa sig en tillräcklig uppfattning om närståendeförhållandena och närståendetransaktionerna för att kunna fastställa 1) ur bokslutsgranskningsperspektiv om närståendetransaktionerna har presenterats enligt bokslutsnormerna och 2) ur förvaltningsrevisionsperspektiv om omsorgsfullhet iakttagits i närståendetransaktionerna, där en bedömning av att man handlat i strid med omsorgsplikten förutsätter att väsentlighets- och uppenbarhetskriterierna uppfylls.

Inom ramen för revisionen av bokföringen och bokslutet ska revisorn inhämta en rimlig säkerhet huruvida bokslutet som helhet innehåller väsentliga felaktigheter till följd av oegentligheter eller fel. I

¹³Jämför dock med Sverige där granskningen av förvaltningen enligt aktiebolagslagen (2005:551) har definierats noggrannare, det vill säga som styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. ABL 9 kap. 3 §: "Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning."

fråga om revision av bokslutet och bokföringen kan en väsentlig felaktighet orsakas av både ledningens och en anställds agerande, medan endast en bedömning av den lagstadgade ledningens agerande görs i förvaltningsrevisionen.

Det har ingen betydelse om granskningsåtgärderna hör till revisionen av bokslutet eller förvaltningsrevisionen. I revisionsberättelsen ska däremot uttalandena om bokslutet och anmärkningarna gällande förvaltningsrevisionen presenteras separat.

3.3 Förvaltningsrevision är laglighetsgranskning

Förvaltningsrevision, liksom övrig revision, är till sin karaktär laglighetsgranskning. Vid förvaltningsrevision granskar revisorn huruvida bolagets ledning har agerat lagenligt. Revisionen ska man därmed inte ingripa i frågor gällande ändamålsenlighet. Revisionen är alltså inte inriktad på hur skickligt bolagets förvaltningsorgan har agerat. Det är inte heller fråga om en bedömning av hur resultatgivande ledningens agerande har varit.

Till ett aktiebolags affärsverksamhet hör att ta affärsekonomiska risker. Det är inte fråga om ledningens slarviga förfarande i det fall då beslut, som under de vid beslutstidpunkten rådande förhållandena fattats utgående från korrekta överväganden och utredningar i affärsverksamheten, i efterhand visar sig vara misslyckade. Revisorn gör en bedömning av om besluten var lagenliga och tar inte ställning till affärsekonomiska ändamålsenlighetsfrågor. Den bedömning av omsorgsplikten för ledningens verksamhet som ingår i förvaltningsrevisionen är därför snävare än innehållet i den bolagsrättsliga business judgement-principen¹⁴.

Exempelvis i en situation där bolagets styrelse har godkänt ett för bolaget betydande avtal kan det för revisorn vara motiverat att bedöma om det i beslutsprocessen finns observerbara handlingar i strid med aktiebolagslagen som överskrider väsentlighets- och uppenbarhetskriterier. Däremot är det inte revisorns uppgift att bedöma om avtalet är ändamålsenligt och affärsekonomiskt lönsamt för bolaget.

¹⁴ Arbets- och näringsministeriets publikationer 1/2018: Arbetsgruppens promemoria om vissa lagrum i revisionslagen och lättandet av

den administrativa bördan s. 20– 21: ”Granskningen kan i allmänhet främst inriktas på om man i beslutsprocessen och vid genomförandet av besluten har iakttagit omsorgsfullhet. Åtgärder som står i strid med ledningens skyldighet att iaktta omsorgsfullhet och business judgement rule-bestämmelsen kan till exempel också vara bristande utredningsarbete vid betydande beslut eller ett ologiskt beslut mot bakgrundsmaterialet, som det ofta i praktiken skulle vara omöjligt för en revisor att notera.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

3.4 Förvaltningsrevisionens omfattning och innehåll

Innehållet i förvaltningsrevisionen definieras i synnerhet utgående från revisionslagens krav på anmärkningsskyldighet. Vid planeringen och genomförandet av revisionen ska revisorn beakta rapporteringsskyldigheten.

”Revisorn ska i revisionsberättelsen anmärka på att en bolagsman i samfund eller stiftelse, styrelsemedlem, medlem av förvaltningsrådet eller motsvarande organ, ordföranden eller en vice ordförande för styrelsen, förvaltningsrådet eller motsvarande organ, verkställande direktören eller någon annan ansvarig har

- 1. gjort sig skyldig till en gärning eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet gentemot sammanslutningen eller stiftelsen, eller*
- 2. brutit mot en lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen eller mot sammanslutningens eller stiftelsens bolagsordning, bolagsavtal eller stadgar.” (RevL 3:5.5 §)”*

3.4.1. Agerande i strid med lag gällande samfundet eller bolagsordningen

Vid förvaltningsrevision ska revisorn göra en bedömning av om bolagets ledning har brutit mot en lag som gäller samfundet. Enligt etablerad praxis baserad på lagstiftningshistorian är aktiebolagslagen gällande lag vid revision av aktiebolag¹⁵

Nedan har frågan spjälkats upp på agerande i strid med 1) uttrycklig bestämmelse i aktiebolagslagen eller bolagsordningen, 2) bestämmelser till vilka aktiebolagslagen hänvisar och 3) ledningens omsorgsplikt.

Agerande i strid med uttrycklig bestämmelse i aktiebolagslagen eller bolagsordningen

Revisorn planerar åtgärderna för förvaltningsrevisionen så att revisorn har möjlighet att observera om ledningen agerat i strid med någon uttrycklig bestämmelse i aktiebolagslagen eller bolagsordningen. Revisorn kan exempelvis genom att bekanta sig med handelsregisteranteckningarna om bolaget undersöka om bolagets ledning har skött sina skyldigheter.

Agerande i strid med bestämmelser till vilka aktiebolagslagen hänvisar

Aktiebolagslagen innehåller bestämmelser där man hänvisar till någon annan lag, såsom bokföringslagen (ABL 8:3) och handelsregisterlagen (ABL 2:8). Även gällande dessa ska granskningsåtgärderna planeras så att revisorn har möjlighet att observera om någon agerat i strid med de aktuella bestämmelserna.

Exempelvis enligt BokfL 2:9 § ska bokslut, bokföringar, verifikationer och annat bokföringsmaterial förvaras omsorgsfullt på ett sätt som uppfyller kraven i BokfL 2:7 § så att de utan ogrundat dröjsmål kan granskas av myndigheter och revisorer med utgångspunkt i Finland.

Revisorn kan planera granskningen av bokföringsmaterialet för den granskade räkenskapsperioden så att revisorn försäkras om att bokföringsmaterialet också för tidigare räkenskapsperioder har förvarats i enlighet med bestämmelserna.

Agerande i strid med ledningens omsorgsplikt

Kravet på omsorgsplikt i aktiebolagslagen förutsätter att ledningen agerar omsorgsfullt också gällande övrig lagstiftning som gäller bolaget och inte bara aktiebolagslagen. Bolagets ledning är skyldig att känna till de centrala normerna som reglerar bolagets verksamhet. Ledningen är också skyldig att se till att dessa normer följs.

¹⁵ Se förordet till rekommendationen där den här frågan har behandlats

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Ledningen har kunnat uppfylla sin skyldighet exempelvis genom att skapa metoder för övervakning av hur de för bolagets verksamhet centrala normerna följs.

Revisorns skyldighet är att granska ledningens agerande. Härvid är det centrala att sträva efter att identifiera situationer där bolagets ledning på ett sätt som uppfyller kriterierna för väsentlighet och uppenbarhet brutit mot skyldigheten att agera omsorgsfullt. Det här kan exempelvis ge sig uttryck i att skyldigheten att agera omsorgsfullt inte har iakttagits när man inte beaktat för bolaget central speciallagstiftning. Bedömningen av omsorgsplikten är i så fall särskilt kopplad till handlingar som revisorn går genom inom ramen för revision av bokföringen, bokslutet och förvaltningen.

Det kan dock inte förutsättas att revisorn har så djupgående kännedom om bolaget och de särskilda normer som gäller verksamheten att revisorn ens för en väsentlig observations del skulle kunna rapportera om specialnormer gällande bolagets verksamhet annat än vid ett klart brott mot specialnormen.

3.4.2 Agerande eller försummelse som kan leda till skadeersättningskyldighet gentemot samfundet

Vid förvaltningsrevision kräver den i revisionslagen föreskrivna anmärkningskyldigheten också en bedömning av om bolagets ledning har agerat eller underlåtit att agera på ett sådant sätt som i väsentliga och klara fall kan leda till skadeståndsskyldighet mot bolaget.

Bolaget ansvarar i första hand för den ekonomiska skada som bolaget lidit. En person som hör till aktiebolagets ledning ska ersätta skada som personen i sitt uppdrag, i strid med omsorgsplikten uppsåtligt eller av oaktsamhet har orsakat bolaget (ABL 22:1.1 §).

Förutsättningen för rapportering av skadan är identifiering av om det utgående från den revisionsevidens som insamlats i den omfattning god revisionssed det kräver är klart att bolaget lidit skada. Om revisorn identifierar en sådan skada ska revisorn ytterligare undersöka om ledningens ansvar för den är uppenbart. I detta ingår exempelvis bedömning av orsakssammanhanget och möjligheterna att förutse det. Ett skadeståndsansvar kan exempelvis orsakas av att de beslut som bolagsstämman fattat inte har följts.

I allmänhet vet inte revisorn med säkerhet om en skada har skett eller om ledningen har gjort sig skyldig till en åtgärd eller försummelse som orsakar skadeersättningen. Revisorn ska sträva efter att undersöka om det finns förutsättningar för skadeståndsansvar gällande den skada som revisorn observerat vid förvaltningsrevisionen. Bedömningen försvåras av att ledningens skadeståndsskyldighet

kan uppstå också utgående från lindrigt vållande. Revisorn är inte specialist på ansvarsfrågor och inom ramen för sitt uppdrag har revisorn inte ofta möjlighet att på ett uttömmande sätt bedöma skyldighets- och ansvarsfördelningsfrågor såsom orsakssamband. Därför gäller revisorns rapporteringsskyldighet endast väsentliga och klara situationer.

Om skadeståndsskyldigheten uppstår utgående från ett agerande som står i strid med den allmänna omsorgsplikten krävs det inte att agerandet bryter mot andra bestämmelser i aktiebolagslagen eller bolagsordningen. Frågan om ledningen har agerat omsorgsfullt ska bedömas med objektiva kriterier. Utgångspunkten är hur en omsorgsfull person skulle agera i motsvarande situation.

Enligt aktiebolagslagen kan agerande i strid med ledningens allmänna omsorgsplikt leda till ett skadeståndsansvar gentemot bolaget, men inte mot andra aktörer. Bedömningen av om detta uppfylls kan göras bland annat utgående från om åtgärderna eftersträvar bolagets nytta samt om åtgärderna grundar sig på korrekt beredning och omdöme.

Agerande som står i strid med omsorgsplikten kan ske exempelvis på grund av att ledningen inte följt bolagsstämmans beslut eller har försummat den interna kontrollen.

3.5 Väsentlighet och yrkesmässigt omdöme

Väsentlighetsprincipen tillämpas på förvaltningsrevision såsom i allmänhet på revision. Vid planeringen av förvaltningsrevision, utförande av revisionsåtgärder och rapportering av observationerna ska koncentrationen vara på väsentliga frågor. I förvaltningsrevisionen accentueras revisorns yrkesmässiga omdöme. Avgöranden grundade på yrkesmässigt omdöme sker med beaktande av de rådande omständigheterna och revisorns uppfattning om vilket informationsbehov de som använder revisionsberättelsen har samt hur betydande frågan är och/eller frågans karaktär eller dessa tillsammans påverkar avgörandena.

Revisorn gör en bedömning av vilka slag av och hur stora förseelser eller försummelser som kan förväntas påverka de beslut som läsarna av revisionsberättelsen fattar om bolaget och dess operativa ledning. Revisionsberättelsen läses tillsammans med bokslutet och en eventuell verksamhetsberättelse. Frågorna anses vara väsentliga om de ensamma eller tillsammans skäligen kan förväntas påverka läsarnas beslutsprocess. Utöver volymbaserade omständigheter ska revisorn också beakta kvalitativa omständigheter.

I vissa fall kan bedömningen av en sådan fråga som inte anses vara väsentlig vid revisionen av bokslutet och bokföringen bli aktuell inom ramen för förvaltningsrevisionen. Ett sådant fall kan vara

exempelvis ett agerande i strid med aktiebolagslagens bestämmelse om tillräckligt med eget kapital (ABL 20.23 §).

3.6 Riskbaserat

Liksom den övriga revisionen görs förvaltningsrevisionen riskbaserat. Revisorn gör en riskbedömning gällande förvaltningsrevisionen inom ramen för revisionens riskbedömning. Utgående från den gjorda riskbedömningen planerar revisorn de revisionsåtgärder som ska vidtas i samband med förvaltningsrevisionen.

Revisorn ska också ur förvaltningsrevisionsperspektiv i tillräckligt hög grad känna sitt revisionsobjekt. Revisorn sätter sig in i sitt kundbolag och dess verksamhetsmiljö samt den interna kontrollen för att kunna skapa sig en uppfattning om bolagets verksamhet och därmed riskerna i anknytning till förvaltningen. Till de för förvaltningsrevisionen betydande omständigheterna hör bland annat:

- antalet aktieägare i bolaget
- aktieägarnas deltagande i bolagets verksamhet,
- sättet på vilket bolagets förvaltning har ordnats (förvaltningsmodell)
- ordnandet av den interna kontrollen och
- om bolaget ingår i en koncern.

Riskbedömningen påverkas också av ledningens kännedom om och inställning till de centrala normerna som styr verksamheten och skyldigheter som gäller bolaget. Ledningens inställning kan bland annat observeras genom typen av processer och verksamhetssätt som finns i bolaget.

3.7 Begränsningar i förvaltningsrevisionen

Utgångsläget är att förvaltningsrevisionen begränsas till uppgifter som revisorn får tillgång till i samband med den övriga revisionen (såsom protokoll och avtal). Revisorn gör i allmänhet en bedömning av verksamhetens lagenlighet utgående från bokförings- och protokollmaterialet. Typiskt för små företag är att protokollmaterialet är relativt begränsat varvid bedömningen vid behov dessutom görs utgående från förfrågningar till ledningen.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Utgångspunkten är att aktieägarnas inbördes förhållanden eller aktionärsavtal gällande bolagets verksamhet och hur de följs inte hör till revisionsobjekten. Situationer där efterlevnaden av aktionärsavtalet ingår i bolagsordningen eller bolagsstämman har fattat ett uttryckligt beslut om att det ska följas utgör undantag till detta.

De juridiska frågorna som framkommer vid förvaltningsrevision är komplicerade och många osäkerhetsfaktorer är kopplade till dem. Under revisionen är revisorn dock tvungen att göra sina egna bedömningar och revisorn kan inte vänta på exempelvis det slutliga domstolsavgörandet. Med beaktande av vad som presenterats här ovanför ska revisorn inte ta bestämd ställning till omständigheter som är omstridda eller inte är juridiskt entydiga. I rapporteringen ska den observerade frågan och dess betydelse lyftas fram. Revisorn förutsätts inte dra några slutsatser om de bolagsrättsliga frågorna. Inte heller förutsätts det att revisorn drar slutsatser kring ett eventuellt skadeersättningsansvar, som framkommer vid förvaltningsrevisionen, eftersom detta kan vara juridiskt komplicerade och i sista hand bör avgöras som bevisfrågor vid ett domstolsförfarande.

4 Genomförande av förvaltningsrevision

4.1 Planering av förvaltningsrevision

Utgångspunkten för förvaltningsrevision är revision i enlighet med god revisionssed. Det väsentligt viktiga vid planeringen och genomförandet av förvaltningsrevisionen är att revisorn bildar sig en tillräcklig uppfattning om bolagets verksamhet och verksamhetsmiljö samt den lagstiftning som gäller för verksamheten. Den omfattar även en uppfattning om den interna kontrollen och styrningen. Den här uppfattningen måste revisorn få för att kunna bedöma de väsentliga riskerna, göra upp en plan och inhämta tillräcklig revisionsevidens.

4.2 Exempel på inriktning av revisionen och granskningsområden

Revisorn använder sitt yrkesmässiga omdöme vid planeringen av hur förvaltningsrevisionen ska inriktas och vilka åtgärder som ska vidtas. Det typiska är att revisorn vid förvaltningsrevisionen bekantar sig med beslut som fattats, grunderna för beslut samt åtgärder som har vidtagits utgående från dessa beslut samt andra för förvaltningen relativa omständigheter.

Revisorn riktar sin revision till vissa av ledningens ansvarsområden och vidtar granskningsåtgärder för vissa ämnesshelheter och handlingar i anknytning till dem.

Vid förvaltningsrevisionen vidtas åtgärderna i allmänhet exempelvis för följande av *ledningens ansvarsområden*:

- följer beslutsfattandet och verksamheten lagen och är bolagets angelägenheter omsorgsfullt skötta
- har målet för bolagets intressen och verksamhet främjats
- har bestämmelserna om borgenärsskydd följts
- beaktas aktieägarnas likställighet, inklusive minoritetsskyddet
- är bokföringen lagenligt skött och hur är medelsförvaltningen ordnad
- har bestämmelserna i bolagsordningen följts.

Åtgärderna i samband med förvaltningsrevisionen riktar sig exempelvis till följande *ämnesselheter och handlingar*:

- protokoll från bolagets förvaltning och beslut som förvaltningsorganen fattat
 - Exempelvis genomgång av beslut som fattats av organen i det reviderade bolaget och granskning av om de beslut som lagen kräver har fattats och eventuella anvisningar från bolagsstämman följts samt om de centrala besluten har satts i kraft.
- hur den interna kontrollen och riskhanteringen har ordnats samt identifikation av närståendeförhållanden
 - Exempelvis förvaltning av den centrala förmögenheten, affärsekonomiska processer, kontroller.
- uppföljning av bolagets ekonomiska situation inkl. likviditet och tillräckligt eget kapital samt aspekter på bedömning av betalningsförmågan i samband med utdelningen av medel
- aktieägarförteckning
- betydande avtal såsom centrala finansierings- och garantiarrangemang
- belöningar till ledningen (till exempel efterlevnad av ledaravtal)
- ordnandet av bokföring och medelsförvaltning samt övervakningen av dessa
- ordnandet av skötseln av skatteärenden
- centrala myndighetsregistreringar av typ handelsregisteruppgifter
- identifikation och granskning av sådana enskilda åtgärder och affärstransaktioner som med beaktande av omfattningen och karaktären på bolagets verksamhet till sin karaktär är ovanliga eller har stor betydelse.

Inom ramen för förvaltningsgranskningen går revisorn igenom transaktioner som skett mellan aktieägare och bolaget i den omfattning att det utgående från granskningen är möjligt att göra en bedömning av väsentligt och uppenbart agerande i strid med de centrala principerna i aktiebolagslagen.

Revisionsåtgärderna i anknytning till de nämnda granskningsområdena ska anpassas enligt de rådande omständigheterna i de specifika fallen. Vid exempelvis revision av små bolag kan

granskningsåtgärderna till största delen bestå av förfrågningar till ledningen i och med att det inte nödvändigtvis finns några officiella handlingar att granska.

4.3 Förvaltningsrevision i bolag som tillhör en koncern

Följande bestämmelse om beaktande av koncernstrukturen finns i revisionslagen:

- Val av revisor för dotterbolag (RevL 2:6.2 §):
 - "I ett dotterföretag ska minst en av moderföretagets revisorer väljas till revisor. Undantag kan göras endast av grundad anledning."
- Revision i koncern (RevL 3:2.1 §):
 - "Revisorn i moderföretaget ska också granska koncernbokslutet samt försäkra sig om att revisorerna i de företag som ingår i koncernen har utfört revisionen på korrekt sätt."

De uttryckliga koncernbestämmelserna gällande revisorns skyldigheter är kopplade till revision av koncernbokslutet. Däremot finns det i revisionslagen ingen separat definition av innehållet i förvaltningsrevision i koncernen eller de ingående bolagen utan bestämmelserna gäller de separata bolagen. Därmed grundar sig förvaltningsrevisionen i ett aktiebolag som tillhör en koncern liksom för övrig förvaltningsrevision på tillsyn över bestämmelserna i aktiebolagslagen.

Bestämmelserna om koncerner i aktiebolagslagen bygger på bestämmelserna om separata bolag. Kärnan för regleringen framgår av de centrala principerna för ett aktiebolags verksamhet:

- Syftet med verksamheten (ABL 1:5 §): Syftet med bolagets verksamhet är att bereda vinst åt aktieägarna, om inte annat föreskrivs i bolagsordningen.
- Ledningens uppgifter (ABL 1:8 §): Bolagets ledning skall omsorgsfullt främja bolagets intressen.

En koncern, ett moderbolag och en dottersammanslutning har definierats i 8 kap. 12 § i aktiebolagslagen, men betydelsen i dessa definitioner är begränsad till enskilda begränsningar och informationsplikt.¹⁶ Aktiebolagslagen innehåller inte begreppet koncernintresse, vilket betyder att avsikten med bolagets verksamhet och utgångspunkten för ledningens verksamhet därmed är det separata bolagets intresse.

¹⁶bland annat ABL 8:9 § koncernbokslut, ABL 6:15 § skyldighet att underrätta om att koncernförhållande uppstått och skyldighet att ge finansiell information.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Vid förvaltningsrevisionen ska respektive reviderade koncernbolags egen utgångspunkt beaktas vid bedömning av koncernbolagets agerande. De praktiska revisionssituationerna anknyter i dessa fall antingen till funktionen som revisor i dotterbolaget eller revisionen av moderbolaget.

Förvaltningsrevisionen i det aktiebolag i dotterbolagsställning är jämförbar med en normal förvaltningsrevision. Till följd av koncernstrukturen och affärstransaktioner mellan koncernbolagen kan det finnas aspekter på förvaltningsrevisionen gällande ställningen för en eventuell minoritetsägare, tryggnad av ställningen för dotterbolagets separata borgenär eller närstående förhållanden.

Om revisionen gäller koncernens moderbolag granskar revisorn moderbolagets förvaltning. I enlighet med verksamhetens karaktär omfattar omsorgsfull skötsel av moderbolaget bland annat administration av koncernbolagens interna förhållanden¹⁷. I moderbolaget utvidgas ledningens plikt att kontinuerligt göra en bedömning av den finansiella situationen dessutom till hela koncernen.

Arbetsbeskrivningen för moderbolagets revisor inkluderar utöver den normala förvaltningsrevisionen i ett separat bolag också koncernaspekter, men moderbolagets revisor är inte skyldig att uttala sig om förvaltningen i enskilda dotterbolag. På grund av moderbolagets lednings förpliktelser är revisorn tvungen att inrikta sina åtgärder på koncernbokslutet och koncernredovisningen samt de styr- och rapporteringssystem som ligger bakom dem. Ur förvaltningsrevisionsperspektiv kan granskningen i praktiken betyda att revisorn sätter sig in i de anvisningar och arbetsredskap som styr den finansiella rapporteringen samt principerna för administration av koncernbolagens interna förhållanden.

5 Revisorns rapportering

Som ett resultat av förvaltningsrevisionen kan det framkomma observationer som revisorn enligt sitt omdöme bör kommunicera till det reviderade objektet.

Revisorn gör en bedömning av hur betydande observationerna är samt i vilket skede och i vilken form revisorn ska kommunicera om sina observationer. Vanligen kommunicerar revisorn först med ledningen om de gjorda observationerna och lyfter fram behovet att vidta åtgärder för att rätta till missförhållandena.

Det är dock revisorns uppgift att presentera sådana observationer och slutsatser som enligt revisorns bedömning kan ha väsentlig betydelse med tanke på ledningens skadeståndsansvar enligt 22:1 § i aktiebolagslagen.

¹⁷ Se revisionslagen 1994 (936/1994) 17 § 2 mom., enligt vilken "en revisor i en sammanslutning eller stiftelse som är moderföretag skall också granska koncernbokslutet och även i övrigt det inbördes förhållandet mellan sammanslutningarna och stiftelsen i koncernen".

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

För att revisorn ska vara skyldig att rapportera om förvaltningsrevisionen krävs det huvudsakligen att två kriterier uppfylls, dvs. a) väsentlighet och b) uppenbarhet.

Beroende på hur betydande observationen är och hurdana de övriga rådande förhållandena är, kan rapporteringen av förvaltningsrevisionen ske:

- I revisionsberättelsen
 - Som uttalande med reservation om bokslutet och/eller
 - Som anmärkning
 - Som tilläggsuppgift¹⁸
- I revisionsprotokollet
- Som övrig skriftlig rapportering
- Som muntlig rapportering

5.1 Revisionsberättelsen

5.1.1 Anmärkning om agerande i strid med lag som gäller samfundet eller bolagsordningen

Uttryckligt agerande i strid med bestämmelserna i aktiebolagslagen eller bolagsordningen

I de fall då agerandet som står i strid med aktiebolagslagen eller bolagsordningen inte är ringa och oväsentligt samt de övriga förutsättningarna för anmärkning uppfylls ska revisorn ge en anmärkning i revisionsberättelsen.

Skyldigheten att ge en anmärkning är en följd av förseelsen mot bestämmelserna oberoende av om en skada har skett eller inte.

Väsentlighets- och uppenbarhetsprinciperna för förvaltningsrevision leder dock till att man vanligen inte ger en anmärkning för en ringa förseelse mot bestämmelser och till att agerandet i strid med bestämmelsen ska vara uppenbart. Uttryckligt agerande i strid med bestämmelserna i aktiebolagslagen kan exempelvis vara:

- utbetalning av medel i strid med aktiebolagslagen (ABL 13:1 §)

¹⁸I praktiken är det ovanligt att en tilläggsuppgift ges utgående från en observation som gjorts i samband med förvaltningsrevisionen. En tilläggsuppgift ersätter inte en anmärkning i revisionsberättelsen.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- underlåtenhet att göra registeranmälan om negativt eget kapital till handelsregistret (ABL 20:23 §)
- bokslutet [och verksamhetsberättelsen] upprättade för sent i strid med bestämmelserna i bokföringslagen (ABL 8:3 §)
- styrelsens sammansättning motsvarar inte bestämmelsen i aktiebolagslagen (ABL 8:3 §)

Exempel på ett agerande i strid med bestämmelserna i bolagsordningen kan vara:

- styrelsesammansättningen motsvarar inte bestämmelsen i bolagsordningen eller en verkställande direktör har inte utsetts
- bolagsstämma har inte hållits i enlighet med bolagsordningen.

Agerande i strid med bestämmelser till vilka aktiebolagslagen hänvisar

I de fall då förseelsen har skett mot en bestämmelse eller bestämmelser som aktiebolagslagen hänvisar till ska anmärkningen i revisionsberättelsen hänföra sig till den aktuella bestämmelsen eller bestämmelserna som man agerat i strid med.

Exempel: (ABL 8:3 §) om tillämpning av bokföringslagen:

Enligt 8:3 § i aktiebolagslagen ska bokslutet och verksamhetsberättelsen upprättas i enlighet med bokföringslagen och bestämmelserna i ABL 8 §. I de fall då revisorn vid genomförandet av revisionen observerar att agerande i strid med bokföringslagen har skett på ett sådant sätt att bokslutet inte ger en rättvisande bild ska revisorn rapportera detta i revisionsberättelsen och modifiera i uttalandet om bokslutet samt dessutom ge en anmärkning. I anmärkningen informerar revisorn läsaren av revisionsberättelsen uttryckligen om agerandet i strid med bokföringslagen.

Förseelser mot ledningens omsorgsplikt

Revisorns rapportering om ledningens förseelser mot omsorgsplikten förutsätter att förseelsen mot omsorgsplikten är a) väsentlig och b) uppenbar.

Bolagets ledning kan anses ha brutit mot omsorgsplikten om man vid revisionen observerar att en förseelse uppenbart har skett gällande en norm som är central för regleringen av bolagets väsentliga verksamhet och ledningen inte har skapat förfaringssätt för efterlevnad av dessa.

Här följer några exempel på anmärkning i situationer där ledningen har brutit mot sin omsorgsplikt.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Exempel: Vid revisionen av bokslutet och bokföringen har väsentliga felaktigheter observerats som visar på brister i den interna kontrollen. Enligt revisorns slutsats är de uppenbart att bolagets ledning inte på ett väsentligt sätt har iakttagit den i aktiebolagslagen fastställda omsorgsplikten. I revisionsberättelsen ger revisorn en anmärkning om agerande i strid med omsorgsplikten i aktiebolagslagen.

Exempel: Företaget verkar i en bransch där miljötillstånd utgör ett centralt krav för verksamheten. Revisorn har fått kännedom om att företaget har brutit mot miljölagstiftningen och att verksamheten in följer miljötillstånden. Bolagets ledning har dessutom inte på något sätt strävat efter att försäkra sig om att företaget följer miljölagstiftningen och miljötillstånden. Enligt revisorns slutsats är de uppenbart att bolagets ledning inte på ett väsentligt sätt har iakttagit den i aktiebolagslagen fastställda omsorgsplikten. I revisionsberättelsen ger revisorn en anmärkning om agerande i strid med omsorgsplikten i aktiebolagslagen. Revisorn rapporterar inte om vilka samtliga normer i miljölagstiftningen som verksamheten eventuellt har brutit mot.

Agerande i strid med övriga lagar (än aktiebolagslagen och lagar som denna hänvisar till)

Den anmärkningsskyldighet som finns fastställd i revisionslagen kräver inte att revisorn uttryckligen ska rapportera om agerande i strid med övriga lagar utan bedömningen av om dessa iakttagits görs inom ramen för bedömning av ledningens omsorgsplikt.

5.1.2 Anmärkning gällande agerande eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet mot bolaget

Revisorn ska alltid ge en anmärkning i revisionsberättelsen om revisorn observerar att någon som hör till bolagets ledning har agerat på ett sätt som kan leda till skadeståndsskyldighet mot bolaget¹⁹. Enligt förarbetet till aktiebolagslagen från år 1978 betyder "kan medföra" att ledningens skadeersättningsansvar är uppenbart. Revisorn har anmärkningsskyldighet om ledningens ansvar för en väsentlig skada är uppenbart. I annat fall eller om frågan är oklar föreligger inte anmärkningsskyldighet.

¹⁹Enligt förarbetet till aktiebolagslagen 1978 (RP 1977/27:76-77) gäller att "om revisorn observerar att någon som ingår i bolagets ledning, med andra ord styrelseledamot, förvaltningsrådsmedlem eller verkställande direktören, har agerat på ett sätt som uppenbart leder till skadeersättningsansvar gentemot bolaget ska enligt 3 mom. en anmärkning om detta ges i revisionsberättelsen. Revisorn har däremot ingen anmärkningsskyldighet om det är oklart huruvida bolagets ledning ansvarar för ett agerande eller försummelse som orsakat en specifik skada".

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Om det inte går att verifiera ledningens agerande eller försummelse föreligger inte anmärkningsskyldighet. Om ledningens agerande eller försummelse samt den för bolaget orsakade skadan på ett uppenbart sätt kan verifieras ur det material som också i övrigt insamlats för revisionen, är rapporteringsskyldigheten sannolik.

Revisorn har inte enligt revisionslagen anmärkningsskyldighet i de fall då ledningen har orsakat skadan för någon annan än bolaget, exempelvis aktieägarna eller en fordringsägare.

Revisorn har ingen anmärkningsskyldighet när skadan har orsakats bolaget, men den inte har orsakats genom ledningens agerande eller försummelse utan exempelvis genom en sådan enskild aktieägares agerande som inte sitter i ledningen.

Problemet med hur ett agerande som står i strid med den allmänna omsorgsplikten eller hur en förseelse mot den övriga allmänna samfundsrättsliga principen ska tolkas har också identifierats i aktiebolagslagens text. Detta uttrycks som en bestämmelse om omvänd bevisbörda: den som kräver skadestånd ska alltid påvisa den nämnda ansvarsgrunden i motsatts till vissa andra situationer.²⁰ Den här avgränsningen påverkar också bedömningen av anmärkningsskyldighet till följd av skada. Tröskeln för anmärkning om agerande i strid med omsorgsplikten eller den allmänna principen är därför högre än för agerande i strid med en detaljerad bestämmelse i aktiebolagslagen. I praktiken ska revisorn ha stark evidens för att ledningen på ett uppenbart och väsentligt sätt agerat i strid med de bolagsrättsliga principerna. I oklara situationer föreligger inte anmärkningsskyldighet.

Ansvaret gäller bolagets ledningspersons agerande och försummelser i egenskap av styrelseledamot eller verkställande direktör. I praktiken gäller revisorns bedömning för det mesta styrelsen som helhet eftersom revisorn har begränsad tillgång till information och det är utmanande att göra en juridisk bedömning.

Exempel: Vid revisionen av bokslutet och bokföringen har en oegentlighet observerats som har orsakat bolaget skada. Det är uppenbart att skadan har orsakats av ledningens försummelse att iaktta sin övervakningsskyldighet, vilket har lett till skada för bolaget. Revisorn ger en anmärkning om agerandet eller försummelsen om det är uppenbart att den leder till ett skadeståndsansvar gentemot bolaget.

²⁰ Enligt aktiebolagslagen 22:1.3 § gäller att "om skadan har orsakats genom överträdelse av denna lag på annat sätt än endast genom överträdelse av de principer som avses i 1 kap. eller om skadan har orsakats genom överträdelse av en bestämmelse i bolagsordningen, anses skadan ha orsakats genom oaktsamhet, om inte den som är ansvarig för förfarandet visar att han eller hon har handlat omsorgsfullt". Här utgår man från antagandet om oaktsamhet. Vanligen har den som påstår sig vara berättigad till skadeersättning bevisbördan gällande existensen av de allmänna förutsättningarna för skadeståndsansvar såsom oaktsamhet. Enligt ABL 22:1.3 § antas en person i ledande ställning dock ha agerat genom oaktsamhet om 1) skadan har orsakats genom handlade i strid med detaljerade bestämmelser i ABL eller föreskrifter i bolagsordningen, 2) skadan orsakas genom en rättshandling till förmån för någon i närståendeförhållande eller annat därmed jämförbart arrangemang (s.k. närståendetransaktion).

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Exempel: Styrelsen bryter väsentligt och uppenbart mot likställighetsprincipen och till följd av detta lider en aktieägare skada, men bolaget gör det inte. Revisorn har ingen anmärkningskyldighet enligt revisionslagen 3:5.5 § i mom. eftersom bolaget inte har orsakats någon skada. Däremot ska revisorn ge en anmärkning baserat på 2 punkten i den nämnda bestämmelsen eftersom ledningen har handlat i strid med aktiebolagslagen.

5.1.3 Upprättande av anmärkning

I anmärkningsstycket i revisionsberättelsen ska en hänvisning göras till den punkt i aktiebolagslagen som agerandet strider mot. Undantaget till detta är de situationer där agerandet står i strid med bestämmelser som aktiebolagslagens bestämmelse hänvisar till.

I revisionsberättelsen ska anmärkningarna placeras under Övriga rapporteringskyldigheter som ett skilt avsnitt. Beroende på situationen rubriceras detta avsnitt med exempelvis "Anmärkning" eller "Anmärkningar". Närmare anvisningar om rapportering av observationer i samband med förvaltningsrevisionen finns i boken Tilintarkastajan raportointi som Finlands Revisorer rf har publicerat.

Om revisorn konstaterar att endast en del av de ansvariga personerna har agerat på ett sätt som orsakar anmärkningskyldighet ska anmärkningen i revisionsberättelsen gälla dessa personer. Till exempel i en situation där endast en del av styrelseledamöterna har gjort sig skyldiga till ett förfarande som revisorn är skyldig att anmärka på, ska de styrelseledamöter som anmärkningen gäller specificeras i revisionsberättelsen. Om sammansättningen i det organ som anmärkningen gäller har ändrats under den reviderade räkenskapsperioden ska det utgående från uppgifterna i revisionsberättelsen vara möjligt att identifiera de personer som anmärkningen gäller exempelvis genom att tidpunkten för det klandervärda agerandet införs i revisionsberättelsen.

Exempel på anmärkning:

Exempel: Vi anmärker på att bokslutet och verksamhetsberättelsen till följd av den omständighet som beskrivits i Motiveringar till negativt uttalande inte har upprättats i enlighet med i Finland gällande bestämmelser om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse.

Exempel: Vi anmärker på att bokslutet och verksamhetsberättelsen har upprättats och undertecknats 20.9.20xx det vill säga utan att beakta bestämmelserna om när bokslut och verksamhetsberättelse ska upprättas.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Exempel: Vi anmärker på att bolagets eget kapital har blivit negativt under räkenskapsperioden. Styrelsen har inte gjort en sådan registeranmälan om förlust av aktiekapital som krävs enligt 20:23 § i aktiebolagslagen.

Exempel: Vi anmärker på att styrelsens förslag till vinstutdelning inte uppfyller förutsättningarna i 13:1 och 2 § i aktiebolagslagen till följd av överskridande av den maximala utdelningen av medel och äventyrande av likviditeten.

En anmärkning i revisionsberättelsen, i de fall då förutsättningarna för att anmärkning ska ges uppfylls, är revisorns sätt att lyfta fram frågan i sin rapportering.

När revisorn bland händelser som skett efter räkenskapsperiodens slut observerar sådant som skulle leda till anmärkning i revisionsberättelsen, ska revisorn avgöra hur det påverkar den revisionsberättelse som ges för den redan avslutade räkenskapsperioden. Om revisorn bedömer att frågan behöver rapporteras i revisionsberättelsen ska revisorn presentera uppgifterna om detta under rubriken "Tilläggsuppgifter". Av dessa uppgifter ska framgå att de gäller omständigheter som har skett efter räkenskapsperiodens slut. När revisorn upprättar revisionsberättelsen om följande räkenskapsperiod ska revisorn bedöma om dessa omständigheter påverkar revisionsberättelsen och hur de påverkar den.

Tabellen här invid visar ett strukturerat exempel på hur uttalandet om rättvisande bild (RevL 3:5.2. §) och en anmärkning gällande förvaltningsrevisionen ska struktureras ur rapporteringsperspektiv. Trots att det ur revisionsperspektiv inte har någon betydelse om åtgärden hör till revisionen av bokslutet eller förvaltningsrevisionen är målsättningarna för dessa dock olika, vilket syns i revisionsberättelsen. Uttalanden om bokslutet och anmärkningar om förvaltningsrevisionen presenteras separat från varandra. Samma klander i revisionsberättelsen kan leda till både ett modifierat uttalande om bokslutet och en anmärkning.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

REVISIONSBERÄTTELSE	Modifiering av uttalande gällande bokslutet (RevL 3:5.2,1)	Anmärkning gällande förvaltningsrevisionen
Författningar och föreskrifter som direkt påverkar bolagets bokslut — BokfL, BokfF	X	X
Bestämmelser och föreskrifter av grundläggande karaktär för fortsatt verksamhet. — T.ex. förlust av koncession	X	X
Aktiebolagslagen, bolagsordning — Ledningens omsorgsplikt. — Likställd behandling av aktieägare — Iakttagande av bolagsordningen	-	X

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

5.1.4 Övrig rapportering i revisionsberättelsen

Tilläggsuppgift

I revisionsberättelsen ska behövliga tilläggsuppgifter ges om omständigheter som revisorn fäster särskild vikt vid samt om omständigheter som kan ge väsentlig orsak att tvivla på sammanslutningens eller stiftelsens förmåga att fortsätta sin verksamhet. Avsnittet med tilläggsuppgifter ska dock endast användas om det finns särskild orsak till det. Tilläggsuppgifter som lämnas påverkar inte innehållet i uttalandena och det är inte fråga om en anmärkning. Tilläggsuppgiften ersätter inte anmärkningen.

5.1.5 Separat omedda uttalanden

Om ett aktiebolags bolagsstämma eller styrelse separat har bett om det ska revisorn inkludera ett uttalande om ansvarsfrihet för de ansvarsskyldiga i revisionsberättelsen (RevL 3:5.6, RP 70/2016 rd). Revisorn ska inte ge ett sådant uttalande på eget initiativ (Statens revisionsnämnd 31.8.2009), vilket betyder att begäran om uttalande ska dokumenteras korrekt, om exempelvis bolagsstämman ber om uttalandet i protokollet från bolagsstämman eller i uppdragsavtalet. Man kan endast förutsätta att sådana uttalanden görs i revisionsberättelsen som grundar sig på den utförda revisionen såsom förvaltningsrevisionen och de ändrar därmed inte revisionsobjektet eller innehållet i revisionen.

I revisionsberättelsen ska uttalandet om ansvarsfrihet samt eventuella andra omedda uttalanden avskiljas till ett separat avsnitt i revisionsberättelsen som placeras under huvudrubriken "Övriga rapporteringsskyldigheter". Avsnittet ska rubriceras med exempelvis "Övriga uttalanden". Om uttalandet ges med reservation ska reservationen motiveras.

Exempel: Vi förordar beviljandet av ansvarsfrihet för styrelsemedlemmarna och verkställande direktören för den av oss granskade räkenskapsperioden.

5.2 Övrig rapportering

Vid förvaltningsrevisionen kan det framkomma sådana omständigheter som man inte är tvungen att rapportera i revisionsberättelsen, men som revisorn ändå anser det vara nödvändigt att rapportera till styrelsen och verkställande direktören. Enligt 3:7 § i revisionslagen kan revisorn för styrelsen ge ett revisionsprotokoll, som styrelsen utan dröjsmål ska behandla och förvara på ett betryggande sätt. Revisorn kan redan under revisionen i ett revisionsprotokoll ta upp sådan information som är viktig

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

att lyfta fram för styrelsen eller motsvarande organ. Till dessa omständigheter hör exempelvis observationer om behovet av snabba åtgärder eller ett påpekande om mindre brister och fel för korrigerande. Om felen inte rättas till eller man inte vidtar åtgärder kan revisorn i ett senare skede tvingas göra en bedömning av om de fel eller frågor som inte rättats till också behöver tas upp i revisionsberättelsen.

Det är också möjligt att rapportera mindre betydande observationer som framkommit vid förvaltningsrevisionen skriftligen eller muntligen till styrelsen och/eller ledningen.