

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till revisionslag och till lagstiftning som har samband med den

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att en revisionslag skall stiftas. Det föreslås att lagstiftningens struktur skall ändras så, att en enda allmän lag skall reglera revisionen av bokföringsskyldiga sammanslutningar och stiftelser samt deras revisorer. Lagen skall huvudsakligen ersätta motsvarande stadganden i lagen om aktiebolag och andra lagar som gäller sammanslutningar. Lagen skall även tillämpas på annan sådan verksamhet som enligt lag eller förordning åligger en revisor. I lagen skall likaså tas in stadganden som föranleds av det behov av harmonisering som följer av Europeiska gemenskapens revisionsdirektiv. Genom den föreslagna lagen eftersträvas enhetlighet, samtidigt som målet är att stärka förtroendet för revision, särskilt hos sammanslutningarnas och stiftelsernas intressegrupper.

En person som verkar såsom revisor eller en revisionsammanslutning skall ha en sådan allmän behörighet som framgår av lagförslaget. Lagen skall gälla såväl av en handelskamarorganisation godkända CGR- och GRM-revisorer som övriga revisorer. Utöver vad som på annat ställe i lag stadgas om skyldighet att välja revisor föreslås det att en sammanslutning skall ha en mera omfattande skyldighet att välja en godkänd revisor beroende på hur stor balansomslutningen eller omsättningen är eller hur många anställda sammanslutningen har.

I den föreslagna lagen ingår i enlighet med principerna i den gällande lagen om aktiebolag stadganden om förfarandet vid revision. Lagen syftar till att utveckla revisorernas rapportering och göra revisionsförfarandet exaktare. En revisor skall vara skyldig att iaktta god revisionssed. Denna skyldighet gäller enligt förslaget även när en godkänd revisor bedriver konsultverksamhet eller annan motsvarande verksamhet i sin egenskap av revisor. I lagen finns stadganden om att en revisor skall vara oberoende samt stadganden om jäv och skadeståndsskyldighet för revisor.

Genom lagen eftersträvas en ökning av den offentliga maktens uppgifter vid allmän utveckling och styrning av samt tillsyn över revisions-systemet. Godkännandet av revisorerna och tillsynen över dem skall enligt förslaget såsom hittills ske i samarbete mellan handelskamarorganisationerna och staten. Av handelskamarorganisationerna godkända revisorer skall antecknas i ett register hos handels- och industriministeriet. De uppgifter som ankommer på den nämnd för övervakning av revisorssystemet som verkar i anslutning till ministeriet skall anges noggrannare. Det föreslås att nämndens namn ändras till statens revisionsnämnd. De rekommendationer som revisorernas egna yrkesorgan meddelar skall ha en central ställning vid utformningen av god revisionssed.

Ändringar föreslås i ändringssökandet i ärenden som gäller godkännande av revisor. Ett beslut om återkallande av godkännande av en revisor skall fattas av statens revisionsnämnd på framställning av handelskamarorganisationerna. Ändring i beslutet skall enligt förslaget kunna sökas hos högsta förvaltningsdomstolen.

I propositionen föreslås också närmast tekniska ändringar i tio lagar som gäller olika sammanslutningar och stiftelser. Ändringarna föranleds av den föreslagna revisionslagen. I lagarna om sammanslutningar och i lagen om stiftelser skall dock kvarstå stadganden om val av revisorer, särskild behörighet för revisorer samt om antalet revisorer och deras mandattid.

Propositionen ansluter sig till vissa delar till avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet). Lagarna avses träda i kraft så snart som möjligt efter att de har antagits och blivit stadfästa. Två lagrum i revisionslagen, vilka innehåller ett omnämnande av Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, träder dock i kraft vid en tidpunkt som fastställs genom förordning.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sida		Sida
PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1	4 kap. Revisionens innehåll	29
ALLMÄN MOTIVERING	4	5 kap. Övriga stadganden om revisorer ..	37
1. Nuläge	4	6 kap. Styrning, utveckling och tillsyn ..	41
1.1. Lagstiftning och praxis	4	7 kap. Särskilda stadganden	46
Allmänt	4	8 kap. Ikraftträdelse- och övergångsstadganden	49
Behörighetskrav	4	1.2. Lagen om aktiebolag	50
Godkännande av revisorer	4	1.3. Lagen om bostadsaktiebolag	50
Övervakning	5	1.4. Lagen om andelslag	52
Ändringssökande	5	1.5. Lagen om öppna bolag och kommanditbolag	53
God revisionssed	6	1.6. Föreningslagen	54
Oavhängighet och jäv	6	1.7. Lagen om stiftelser	54
Revision i aktiebolag	6	1.8. Lagen om placeringsfonder	54
1.2. Den internationella utvecklingen och lagstiftningen i utlandet	7	1.9. Lagen om värdepappersförmedlingsrörelse ..	55
EG-direktiven som gäller revision	7	1.10. Lagen om försäkringskassor	55
Direktivet om examensbevis	9	1.11. Personalfondslagen	56
Läget i vissa andra länder	9	2. Närmare stadganden och bestämmelser	56
1.3. Bedömning av nuläget	11	3. Ikraftträdande	56
2. Propositionens mål och de viktigaste förslagen ..	13	LAGFÖRSLAG	57
2.1. Mål och medel	13	1. Revisionslag	57
2.2. De viktigaste förslagen	14	2. Lag om ändring av lagen om aktiebolag	67
Allmänt	14	3. Lag om ändring av lagen om bostadsaktiebolag ..	68
Godkännande och registrering av revisorer ..	14	4. Lag om ändring av lagen om andelslag	69
Skyldighet att verkställa revision	14	5. Lag om ändring av lagen om öppna bolag och kommanditbolag	70
Revisionens innehåll	15	6. Lag om ändring av 38 och 39 §§ föreningslagen ..	71
Revisors oberoende ställning	15	7. Lag om ändring av 12 och 12 a §§ lagen om stiftelser	72
Styrning, utveckling och tillsyn	16	8. Lag om ändring av lagen om placeringsfonder ..	72
Ändringssökande	16	9. Lag om ändring av 14 § lagen om värdepappersförmedlingsrörelse	73
Straffstadgande och skadeståndsskyldighet ..	16	10. Lag om ändring av lagen om försäkringskassor ..	74
3. Propositionens verkningar	16	11. Lag om ändring av personalfondslagen	75
4. Beredningen av propositionen	17	BILAGA 1	76
4.1. Beredningsskeden och beredningsmaterial ..	17	Paralleltext	76
Riksdagens uttalanden och andra ställningstaganden	17	2. Lag om ändring av lagen om aktiebolag	76
Beredningsorgan	17	3. Lag om ändring av lagen om bostadsaktiebolag ..	82
4.2. Remissutlåtanden	18	4. Lag om ändring av lagen om andelslag	87
5. Andra omständigheter som inverkat på propositionens innehåll	18	5. Lag om ändring av lagen om öppna bolag och kommanditbolag	91
5.1. Samband med andra propositioner	18	6. Lag om ändring av 38 och 39 §§ föreningslagen ..	95
5.2. Samband med internationella fördrag	18	7. Lag om ändring av 12 och 12 a §§ lagen om stiftelser	96
DETALJMOTIVERING	19	8. Lag om ändring av lagen om placeringsfonder ..	97
1. Lagförslagen	19		
1.1. Revisionslag	19		
1 kap. Allmänna stadganden	19		
2 kap. Godkännande och registrering av revisorer	20		
3 kap. Skyldighet att låta verkställa revision	25		

	Sida
9. Lag om ändring av 14 § lagen om värdepappersförmedlingsrörelse	100
10. Lag om ändring av lagen om försäkringskassor	101
11. Lag om ändring av personalfondslagen	105

	Sida
BILAGA 2	108
Antalet sammanslutningar och stiftelser i Finland indelade enligt 11 och 12 §§ revisionslagen	108

ALLMÄN MOTIVERING

1. Nuläge

1.1. Lagstiftning och praxis

Allmänt

Revisionens betydelse har ökat i och med att ägarskapet inom företagsverksamheten splittats samt ägarskap och företagsledning spjälkats upp. När inte alla aktieägare eller andra ägare personligen kan övervaka sina kapitalplaceringar i företaget, har detta fört med sig en ökad användning av ett särskilt övervakningsorgan som åtnjuter speciellt förtroende, dvs. revisorn. Revisionen ökar dessutom även det allmänna förtroendet för näringslivet. Revisionen är viktig för skattetagare, kreditgivare och varuleverantörer samt för övriga intressegrupper. Ett fungerande revisionssystem garanterar dessutom att det internationella förtroendet för företagsverksamheten bevaras.

Associationslagstiftningen och lagstiftningen om stiftelser, som bringats i kraft vid olika tidpunkter, innehåller stadganden på lagnivå som gäller revision. Sådana stadganden intogs första gången i lagstiftning genom lagen om andelslag, som trädde i kraft 1955. Motsvarande stadganden intogs i lagstiftningen om aktiebolag i samband med den reform som trädde i kraft 1980. Handelskamarorganisationen har godkänt revisorer allt sedan 1924. Stadganden som gäller övervakning av revisorssystemet togs in i lagstiftningen först i slutet av 1980-talet. Den gällande lagstiftningen innehåller stadganden som berör främst skyldigheten att verkställa revision, anlitande av godkänd revisor samt jäv.

Behörighetskrav

Revisors behörighet är löst definierad i associationslagstiftningen. Enligt 10 kap. 3 § lagen om aktiebolag skall revisor ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden, som med beaktande av arten och omfånget av bolagets verksamhet erfordras för uppdragets fullgörande. Krav av motsvarande slag har uppställts i den övriga lagstiftningen, såsom i lagen om öppna bolag och kommanditbolag (389/88), lagen om andelslag (247/54) och i banklagarna.

I fråga om sammanslutningar som överskri-

der en viss gräns ställer lagstiftningen strängare krav på revisors behörighet. Enligt 10 kap. 4 § lagen om aktiebolag skall i bolag, vars bundna egna kapital överstiger två miljoner mark, minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara av Centralhandelskammaren eller handelskammare godkänd revisor, d.v.s. CGR- eller GRM-revisor eller revisionsbolag, alltså CGR- eller GRM-sammanslutning. För dessa används den generella benämningen godkänd revisor. Om bolagets aktier eller skuldebrev noteras på fondbörs eller om i medeltal över femhundra personer varit anställda hos bolaget under de två närmast föregående räkenskapsperioderna, skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara CGR-revisor eller CGR-sammanslutning.

I 88 § lagen om andelslag stadgas att om ett andelslags egna bundna kapital överstiger en miljon mark eller i medeltal över tvåhundra personer har varit anställda hos andelslaget under de två närmast föregående räkenskapsperioderna eller om andelslaget har placeringssandelskapital, skall minst en revisor vara godkänd revisor.

I 10 kap. 2 § 2 mom. lagen om öppna bolag och kommanditbolag stadgas att minst en revisor skall vara godkänd revisor, om bolaget under de två senaste räkenskapsperioderna haft i medeltal fler än 50 anställda.

Skyldighet att anlita godkänd revisor kan också följa av en bestämmelse i aktiebolags bolagsordning, andelslags stadgar eller bolagsavtal för personbolag. I en stiftelse skall enligt 12 § 2 mom. lagen om stiftelser minst en revisor vara godkänd revisor, om inte justitieministeriet av särskilda skäl medger undantag. Lagstiftningen som gäller banker och försäkringsbolag innehåller dessutom speciella stadganden om anlitande av godkänd revisor.

Godkännande av revisorer

Enligt handelskamarförordningen (337/88) ankommer det på handelskamarorganisationen att bl.a. auktorisera revisorer och övervaka deras verksamhet samt faställa reglementen. Enligt förordningen finns vid Centralhandelskammaren en revisorsnämnd för auktorisering av revisorer och övervakning av deras verksamhet. Centralhandelskammaren har i nämndens stadgar, som den godkänt, meddelat

närmare bestämmelser om nämndens uppgifter och om förfarandet vid auktorisering av revisorer.

Allmänna förutsättningar för att få delta i revisorsexamen är att personen i fråga är myndig och obunden, råder över sig själv och sin egendom samt har sådana personliga egenskaper som revisorsyrket förutsätter. Dessutom skall personen i fråga ha grundutbildning av viss bestämd typ samt ha förvärvat i kvalitativt och kvantitativt hänseende tillräcklig praktisk erfarenhet inom området för revision och redovisning, omfattande också förtrogenhet med uppgörande av bokslut och med företagsförvaltning.

Centralhandelskammarens revisorsnämnd ordnar både CGR- och GRM-examina. Revisorsnämnden beslutar om godkännande eller underkännande av den som deltagit i examen. CGR-revisorsexamen är mera omfattande och krävande än GRM-revisorsexamen.

Såsom revisor kan på ansökan godkännas en person som äger förutsättning att utöva revisorsyrket som auktoriserad revisor på det sätt som förutsätts i revisionsreglementen som Centralhandelskammaren har godkänt. Beslut om godkännande av en CGR-revisor fattas av Centralhandelskammarens revisorsnämnd och beslut om godkännande av GRM-revisor fattas av den lokala handelskammaren. Före godkännandet skall personen i fråga avge antingen CGR- eller GRM-revisorsförsäkran till rätten. Därefter ges revisor revisorsbrev (CGR) eller revisorsbevis (GRM). Detta berättigar och förpliktar honom att vid utövandet av sitt yrke använda benämningen av Centralhandelskammaren godkänd revisor (CGR) eller av handelskammare godkänd revisor (GRM).

Revisorsbrev och revisorsbevis är i kraft fem år i sänder, om inte godkännandet återkallas eller av annan orsak upphör att vara i kraft härförinnan. Godkännandet förnyas på ansökan, om de allmänna och särskilda förutsättningarna uppfylls. För att bibehålla sin yrkeskompetens skall en revisor ha ett tillräckligt stort antal tillräckligt krävande revisionsuppdrag. En förutsättning för att ett godkännande förnyas är dessutom att revisorn förvärvar den utbildning som behövs för att bibehålla yrkeskompetensen. Godkännandet upphör likväl att vara i kraft vid utgången av det kalenderår, under vilket revisorn fyllt sjuttio år.

Handelskammarorganisationen godkänner också revisionssammanslutningar enligt de reg-

lementen för CGR- och GRM-revisionssammanslutningar som den godkänt. En förutsättning är bl.a. att sammanslutningen är registrerad i Finland och att dess verksamhetsområde utgörs av revision samt därtill ansluten verksamhet. En revisionssammanslutnings auktorisationsbrev är i kraft tills vidare.

År 1993 godkändes 31 procent av dem som deltog i CGR-examen, d.v.s. 37 personer. I GRM-examen godkändes 29 procent, d.v.s. 46 personer.

I Finland finns 1993 sammanlagt 517 CGR-revisorer. År 1993 är antalet CGR-revisorssammanslutningar 24. År 1993 finns det 1230 GRM-revisorer och 23 GRM-revisionssammanslutningar.

Övervakning

Enligt 4 § 6 punkten och 13 § 1 mom. 5 punkten handelskammarförordningen övervakar handelskamrarna verksamheten när det gäller revisorer som de auktoriserat. I praktiken är det Centralhandelskammarens revisorsnämnd (handelskamrarnas revisionsutskott) som har hand om övervakningen. Organet undersöker besvär och klagomål som framställts över revisorers och revisionssammanslutningars verksamhet. Revisorsnämnden kan också på eget initiativ ta upp ett övervakningssärende till handläggning.

Om en auktoriserad revisor uppsåtligt handlat på ett sätt som strider mot reglementen eller god revisionssed eller handlat på ett sätt som är ägnat att sänka yrkeskårens anseende eller eljest upprepade gånger brutit mot sina skyldigheter som auktoriserad revisor, skall godkännandet såsom revisor återkallas. Ett sådant beslut är offentligt. Om förfarandet berott på vårdslöshet eller oaktsamhet, skall revisor tilldelas varning. Varningen kan också vara offentlig. Har förfarandet berott på vårdslöshet eller oaktsamhet och till det ansluter sig förmildrande omständigheter, skall revisor tilldelas anmärkning. En revisor vars godkännande återkallats, kan på ansökan godkännas på nytt tidigast inom två år efter det godkännandet upphört att vara i kraft.

Ändringssökande

Om ändringssökande finns stadganden såväl i de av Centralhandelskammaren fastställda

stadgarna för revisorsnämnden som i lagen om övervakning av revisorssystemet (969/82) och i förordningen om nämnden för övervakning av revisorssystemet (43/83).

Hos Centralhandelskammarens revisorsnämnd kan sökas ändring i handelskammarens beslut som gäller godkännande för GRM-revisorsexamen, godkännande såsom GRM-revisor eller GRM-sammanslutning, förnyande av godkännande, tillgripande av disciplinära sanktioner i övervakningsärendet eller återkallande av godkännande.

Den som är missnöjd med revisorsnämndens beslut får söka ändring genom besvär hos nämnden för övervakning av revisorssystemet, som tillsatts av statsrådet och arbetar i samband med handels- och industriministeriet. Detta organ övervakar revisorssystemet som är baserat på godkännande som verkställs av handelskamarorganisationen, samt utgör besvärsgorgan. Övervakningsnämndens beslut i besvärssärendet är slutligt.

God revisionssed

I 10 kap. 7 § lagen om aktiebolag stadgas att en revisor i den omfattning god revisionssed förutsätter skall granska bokslutet och bokföringen samt bolagets förvaltning. Till begreppet god revisionssed såsom sedvanerätt hör att det inte normerats mer i detalj. Innehållet i begreppet god bokföringssed har i praktiken utformats inom revisorskårens verksamhet. KHT-yhdistys — Föreningen CGR ry har godkänt en rekommendation för revisionsområdet, som är bindande för föreningens medlemmar. I denna rekommendation beskrivs innehållet i begreppet god revisionssed. Enligt de revisionsreglementen som Centralhandelskammaren fastställt skall en revisor i sin verksamhet iaktta god bokföringssed och Centralhandelskammarens reglementen och bestämmelser som gäller godkända revisorer.

Oavhängighet och jäv

I associationslagstiftningen finns också stadganden som syftar till att garantera revisorernas oberoende. Syftet med stadgandena är att garantera revisionens nivå och tillförlitlighet. I lagen om aktiebolag har en målsättning varit att främja revisorernas oberoende ställning genom speciella stadganden om jäv i 10

kap. 5 §. Motsvarande stadganden finns också i de övriga lagarna som gäller sammanslutningar. Enligt de av Centralhandelskammaren godkända CGR- och GRM-revisionsreglementena utgör oberoende ställning en förutsättning för godkännande såsom revisor. Reglementena innehåller dessutom bestämmelser om jäv. Likaså försöker man säkra revisorernas oberoende ställning genom rekommendationer som godkänts av KHT-yhdistys-Föreningen CGR ry.

Revision i aktiebolag

Många lagar som gäller sammanslutningar innehåller likartade stadganden om bokslut och revision som lagen om aktiebolag. Stadgandena som gäller bokslut i 11 kap. lagen om aktiebolag reglerar närmare de omständigheter vid vilka en revisor skall fästa uppmärksamhet i sin revision. Stadgandena i 10 kap. lagen om aktiebolag gäller revision. Enligt 9 § bokföringslagen skall för varje räkenskapsperiod uppgöras bokslut, som består av resultaträkning och balansräkning. Enligt lagen om aktiebolag omfattar ett aktiebolags bokslut dessutom en verksamhetsberättelse, samt i moderbolag också ett koncernbokslut. Bokslutet skall granskas i den omfattning god revisionssed förutsätter. Revisorn skall på bokslutet göra anteckning om att revisionen slutförts och i anteckningen hänvisa till revisionsberättelsen, och om han anser att resultaträkningen eller balansräkningen inte bör fastställas skall han göra särskild anteckning därom.

Aktiebolagets styrelse skall i sin verksamhetsberättelse lämna upplysningar om sådana för bedömningen av bolagets ställning och verksamhetsresultat viktiga omständigheter, för vilka redogörelse inte skall lämnas i resultaträkningen eller balansräkningen. I verksamhetsberättelsen skall också lämnas upplysningar om för bolaget väsentliga händelser, även om de skulle ha inträffat efter räkenskapsperiodens utgång. Revisorn granskar att verksamhetsberättelsen ger de upplysningar som förutsätts i lagen om aktiebolag. I sin revisionsberättelse skall revisor göra anmärkning om han funnit att en styrelsemedlem, verkställande direktören eller en medlem av förvaltningsrådet gjort sig skyldig till en handling eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet. Anmärkning skall också göras om organen annars brutit mot lagen om aktiebolag eller mot bolagsordningen.

När revisionen är slutförd skall revisorn på bokslutet göra anteckning om det och i anteckningen hänvisa till revisionsberättelsen. Anser revisor att resultaträkningen eller balansräkningen eller i ett moderbolag koncernresultaträkningen eller koncernbalansräkningen inte bör fastställas, skall han göra anteckning också därom. Revisorn skall för varje räkenskapsperiod avge revisionsberättelse till bolagsstämman. Berättelsen skall överlämnas till bolagets styrelse senast två veckor före ordinarie bolagsstämma. Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande om huruvida bokslutet uppgjorts enligt gällande stadganden. Har i bokslutet inte meddelats sådana upplysningar som enligt lag skall ges, skall revisor ange detta. Han skall dessutom, där så kan ske, i sin berättelse lämna de upplysningar som saknas.

Revisorn skall i sin revisionsberättelse ge uttalande om ansvarsfrihet. Revisorn har också i övrigt rätt att i sin berättelse meddela de upplysningar som han anser nödvändigt att bringa till aktieägarnas kännedom.

Revisionsberättelsen skall alltid innehålla särskilt uttalande om fastställandet av resultaträkningen och balansräkningen samt om det i verksamhetsberättelsen intagna förslaget till åtgärder beträffande bolagets vinst eller förlust. I fråga om en koncern skall revisorn alltid därutöver avge särskild berättelse rörande koncernen med iakttagande i tillämpliga delar av stadgandena i lagen om aktiebolag.

Erinringar som revisorn framställt till styrelsen eller verkställande direktören skall antecknas i ett protokoll eller någon annan handling som skall överlämnas till styrelsen och förvaras på betryggande sätt. Revisorn skall på anfordran lämna bolagsstämman alla upplysningar om bolaget, såvida bolaget inte därigenom förorsakas väsentligt men. Revisorn får inte lämna enskild aktieägare eller utomstående upplysningar om sådana angelägenheter som gäller bolaget och om vilka han fått kännedom vid fullgörandet av sitt uppdrag, såvida bolaget därav kan förorsakas men.

1.2. Den internationella utvecklingen och lagstiftningen i utlandet

EG-direktiven som gäller revision

Internationaliseringen inom företagsverksamheten ställer nya krav på verkställandet av

revision, på revisionens tillförlitlighet och tillräcklighet. Behovet att förenhetliga bestämmelserna som gäller revisorer och revisionsmetoder ökar. Man försöker öka förtroendet för revisorssystemet genom att skapa gemensamma regler för godkännandet av revisorer.

Integrationsutvecklingen i Europa understryker behovet att erhålla allt mera exakt och tillförlitlig bokslutsinformation. Harmoniseringen av lagstiftningen som gäller revision utgör en del av genomförandet av den inre marknaden. Avtalsbestämmelserna i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet) innebär att Finland och de övriga EFTA-länderna skall anpassa sin lagstiftning om revision till regleringen i Europeiska gemenskaperna (EG). I artikel 77 i avtalet finns bestämmelser som gäller bolagsrätt, där man hänvisar till bilaga XXII i avtalet. Enligt denna bilaga innefattas i avtalet också EG:s gällande bolagsrättsliga direktiv som gäller revision. Övergångsperioden som beviljats för harmoniseringen går ut två år efter det avtalet har trätt i kraft.

I EG-rådets åttonde direktiv om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper (84/253/EEG), nedan åttonde bolagsrättsliga direktivet, definieras de principer som de nationella lagarna skall följa när det gäller revisorers auktorisation, kompetenskrav, oberoende ställning och praktisk erfarenhet. Direktivet gäller också ömsesidigt erkännande av examen. I EG-rådets fjärde direktiv om årsbokslut i vissa typer av bolag (78/660/EEG), nedan fjärde bolagsrättsliga direktivet, och i EG-rådets sjunde direktiv om sammanställd redovisning (83/349/EEG), nedan sjunde bolagsrättsliga direktivet, ingår krav på anlitande av revisorer enligt det åttonde bolagsrättsliga direktivet när det gäller revision i företag.

Enligt artikel 30 i EG:s åttonde bolagsrättsliga direktiv skulle medlemsstaterna före ingången av 1988 anpassa sin lagstiftning enligt direktivet, med undantag av vissa tillåtna övergångsstadganden. Direktivet i fråga reglerar minimikraven för revisorers teoretiska kunskaper och praktiska erfarenhet. Genom dessa minimikrav försöker man samtidigt skapa ett system som garanterar revisorernas oberoende ställning och goda anseende. Direktivet tar upp endast en klass av revisorer, men förbjuder inte uttryckligen flera klasser, av vilka härvid en eller flera kan vara sådan som uppfyller kraven

enligt direktivet. I direktivet regleras också möjligheterna för en revisor som verkar i en stat som är medlem i EG att verka i en annan medlemsstat genom att man förenhetligar förutsättningarna för godkännande, vilka varierar i de olika staterna. Frågan om erkännande av revisorsexamen som enligt dessa förenhetligade krav avlagts i en annan EG-stat regleras i EG-rådets direktiv om en generell ordning för erkännande av examensbevis över behörighetsgivande högre utbildning som omfattar minst tre års studier (89/48/EEG), nedan direktivet om examensbevis, för vilket redogörs nedan.

Det åttonde bolagsrättsliga direktivet förutsätter att den som utövar revisorsyrket innehar utbildning på högskolenivå. Enligt artiklarna 4 och 5 i direktivet är huvudregeln den att en person kan godkännas för att verkställa lagstadgad revision först sedan han efter studier enligt ett teoretiskt utbildningsprogram avlagt en statligt organiserad eller erkänd examen som ger yrkeskompetens för revisorsverksamhet. Av en revisor förutsätts att han såväl behärskar teorin som innehar praktisk erfarenhet. Den som vill bli revisor skall ha fullgjort minst tre års praktisk utbildning som omfattar revision av bokslut, koncernbokslut och motsvarande dokument. Minst två tredjedelar av praktiken skall ske under uppsikt av en godkänd revisor. Direktivet slår fast de ämnesområden som skall ingå i examen. Dessa är räkenskapsrevision och därtill anslutande lagstiftning, balansanalys, extern redovisning, koncernbokslut, kostnadsbokföring och intern redovisning, intern revision, uppgörande av bokslut och koncernbokslut samt stadganden om metoder för värdering av balansposter och beräkning av resultatposter. Dessutom skall i yrkesexamen ingå följande ämnen till de delar som är väsentliga med avseende på revision: bolagsrätt, skatterätt, konkurslagstiftning, adb, civil- och handelsrätt, företagsekonomi, finansiering, matematik, statistik och allmän finansvetenskap. I examen kan man avvika från kraven till den del de ingår i högskoleexamen eller vitsord som avlagts vid högskola.

Enligt artikel 3 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet kan en medlemsstat såsom i direktivet avsedd revisor godkänna endast en person som har gott anseende och inte utöver verksamhet som enligt medlemsstatens lagstiftning till någon del är oförenlig med lagstadgad revision. Artiklarna 9 och 12—29 i direktivet innehåller undantags- och övergångsstadgan-

den bl.a. då det gäller personer som redan är yrkesverksamma. I fråga om personer som redan verkar i yrket är det exempelvis möjligt att avvika från kravet på högskoleexamen, om revisorn i fråga besitter den praktiska erfarenhet som åsyftas i direktivet.

I det fjärde och det sjunde bolagsrättsliga direktivet stadgas om skyldigheten att anlita godkänd revisor. Direktiven utgår ifrån att endast godkända revisorer och revisionssammanslutningar kan granska bokslut som hör till direktivets tillämpningsområde. En lekmanarevisor kan härvid inte användas ens vid sidan av en godkänd revisor. Enligt bokslutsdirektiven skall bolagen överlåta revisionen av sina bokslut på en eller flera sådana personer som är godkända revisorer enligt den nationella lagstiftningen. Enligt artikel 51 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet kan medlemsstaterna befria de bolag som avses i artikel 11 från den stadgade skyldigheten att använda godkänd revisor. Enligt artikel 11 kan medlemsstaterna tillåta att företag, enligt vilkas balansräkning två av följande tre gränsvärden inte överskrids, befrias från skyldigheten att använda godkänd revisor:

- a) balansomslutningen är 2 000 000 ecu (såsom ändrat genom direktiv 90/604/EEG;
- b) omsättningen är 4 000 000 ecu (såsom ändrat genom direktiv 90/604/EEG;
- c) antalet arbetstagare är under räkenskapsperioden i medeltal 50.

Stadgandet i fråga är fakultativt såtillvida att medlemsstaterna kan stadga också om lägre storleksgränser. Enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet skall koncernbokslut granskas av en godkänd revisor. Enligt artikel 37 i sjunde bolagsrättsliga direktivet skall ett företag som gör upp koncernbokslut överlämna detta koncernbokslut till granskning av en eller flera personer vilka godkänts såsom revisorer enligt lagstiftningen i den medlemsstat under vilket företaget lyder. Från detta kan inte avvika. Å andra sidan bör det observeras att skyldigheten att göra upp koncernbokslut inte inbegriper de allra minsta företagen. Både det fjärde och det sjunde bolagsrättsliga direktivet skall tillämpas på företag av typ aktiebolag och kommanditbolag.

Artiklarna 2 och 27 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet innehåller stadganden om godtagbara revisionssammanslutningar. De fysiska personer som verkställer revision av sammanslutningar skall fylla de krav som direktivet

ställer på godkänd revisor. Majoriteten av röstantalet inom sammanslutningens högsta beslutande organ skall innehåsa av sådana personer eller revisionssammanslutningar som fyller de krav som skall ställas på godkänd revisor. Därtill skall majoriteten av medlemmarna i sammanslutningens förvaltnings- eller ledningsorgan vara fysiska personer eller revisionssammanslutningar vilka fyller de krav som skall ställas på godkänd revisionssammanslutning. Godkännandet skall återkallas om någon av förutsättningarna inte längre är uppfyllt.

Många luckor existerar fortfarande när det gäller den reglering av revisionssystemet som ingår i EG:s harmoniseringsdirektiv. Man har tills vidare exempelvis inte närmare i detalj reglerat revisorernas oberoende ställning eller revisorernas rapportering.

Direktivet om examensbevis

Bilaga VII till artikel 30 i EES-avtalet innehåller direktivet om examensbevis. Regleringen som direktivet förutsätter har i Finland verkställts genom lagen om erkännande av examensbevis som tilldelats medborgare i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (1597/92). Enligt lagens 3 § 2 mom. tillämpas lagen inte, om det i någon annan lag eller förordning stadgas om den rätt att utöva yrke i Finland som en minst treårig högre utbildning efter utbildning på ungdomsstadiet medför. Om rätten att i Finland utöva yrke som godkänd revisor stadgas i den föreslagna revisionslagen.

Syftet med direktivet om examensbevis är att göra det lättare för personer som avlagt högskoleexamen eller någon annan yrkesexamen efter utbildning på mellanstadiet att röra sig inom EG:s område och få sin utbildning erkänd, för att kunna verka i en annan EG-stat såsom självständiga yrkesutövare eller i anställning hos någon annan.

Direktivet tillämpas på EG-medborgare. Det gäller tillträde till alla sådana reglerade yrkesuppgifter för vilka det krävs minst treårig högskoleexamen eller annan yrkesutbildningsexamen efter utbildning på mellanstadiet. Direktivet tillämpas emellertid inte på uppgifterna som läkare, tandläkare, barnmorska, provisor, sjukskötare, veterinär och arkitekt, där ett eget direktiv utfärdats om erkännandet av den utbildning som leder till yrket.

Enligt artikel 4.1 b i direktivet om examens-

bevis kan den mottagande medlemsstaten förutsätta att sökanden genomgår en anpassningstid om högst tre år eller ett lämplighetsprov bl.a. när innehållet i den utbildning som sökanden fått avviker väsentligt från innehållet i den examen som krävs i den mottagande staten. Den mottagande staten skall ge sökanden möjlighet att välja mellan en anpassningstid och ett lämplighetsprov, utom då utövandet av yrket i fråga förutsätter noggranna insikter i den nationella lagstiftningen. Avvikelsen avser bl.a. yrket som godkänd revisor.

Läget i vissa andra länder

En omfattande jämförelse av revisionsverksamheten ingår i bilaga 1 till betänkandet av kommissionen för utvecklande av revisionssystemet (kommittébetänkande 1992:14). I det följande redogörs för systemen i Sverige och Danmark, vilka är av central betydelse med tanke på den föreslagna lagen.

Sverige

I Sverige kan en revisor godkännas såsom auktoriserad revisor eller godkänd revisor. I Sverige finns ca 2000 auktoriserade revisorer och ca 1900 godkända revisorer.

De centrala stadgandena som gäller revision finns i 10 kap. i Sveriges aktiebolagslag (1975:1385). Aktiebolagslagens 10 kap. motsvarar i stort sett innehållet i 10 kap. Finlands lag om aktiebolag. I 10 kap. Sveriges aktiebolagslag stadgas om såväl lagstadgad granskning av bokföring, förvaltning och bokslut som om av länsstyrelse förordnad särskild granskning. Enligt Sveriges aktiebolagslag är skyldigheten att anlita auktoriserad revisor eller godkänd revisor betydligt mera omfattande än i Finland, eftersom minst en av revisorerna i ett aktiebolag alltid skall vara antingen auktoriserad eller godkänd revisor. Andra stadganden på lagnivå som gäller revision finns i en separat lag om årsredovisning i vissa företag (1980:1103) och exempelvis i lagen om ekonomiska föreningar (1987:667). Stadgandena i lagen om årsredovisning i vissa företag tillämpas på revision i andra bokföringsskyldiga sammanslutningar än aktiebolag, ekonomiska sammanslutningar och stiftelser.

Kommerskollegium, som lyder under justi-

tiedepartementet, svarar för godkännandet i båda revisorsklasserna. Auktorisering eller godkännande av revisor förutsätter inte att personen i fråga avlagt revisorsexamen. Godkännandet är i kraft fem år i sänder i vardera revisorsklassen.

Av den som ansöker om att bli auktoriserad revisor förutsätts att han uppfyller de allmänna förutsättningarna för auktorisering, och att han är känd för redbarhet och även i övrigt anses lämplig att utöva revisionsverksamhet. I regel förutsätts sökanden ha avlagt ekonomexamen eller motsvarande slutexamen vid högskola. Studierna skall dessutom fylla de innehållsmässiga kraven. Sökanden förutsätts ha minst fem års erfarenhet på området för revision, av vilka minst tre år skall utgöras av arbete i ett auktoriserat revisionsbolag. För den som ansöker om att bli godkänd revisor gäller i övrigt samma förutsättningar, men i fråga om grundutbildning, studier och arbetserfarenhet är förutsättningarna för godkännande lindrigare. Även annan grundutbildning än grundutbildning på högskolenivå är tillfyllest. Minst fem års arbetserfarenhet på området för revision erfordras. På grund av EES-avtalet är det nödvändigt att förutsättningarna för godkännandet i bägge revisorsklasserna bringas i överensstämmelse med kraven i EG:s åttonde bolagsrättsliga direktiv.

Kommerskollegium övervakar både de auktoriserade revisorernas och de godkända revisorernas verksamhet. I samband med kollegiet verkar en bokföringsnämnd, som också ger utlåtanden och anvisningar som gäller revision. Bokföringsnämnden består av en rådgivande nämnd. Kommerskollegiums byrå för näringsrätt behandlar besvär som anförts över auktoriserade och godkända revisorers verksamhet. I praktiken kommer största delen av klagomålen och besvaren från övriga myndigheter. Kommerskollegium kan återkalla godkännandet av en revisor, om han brutit mot lag. I lindrigare fall kan en revisor tilldelas varning. Endast den som saken gäller kan överklaga Kommerskollegiums beslut hos kammarrätten. Disciplinära beslut överklagas vidare hos förvaltningsdomstolen. Ändringssökandet är begränsat och förutsätter besvärstillstånd.

Även Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) övervakar sina medlemmars verksamhet. Föreningen har en disciplinär nämnd som sköter övervakningen. Kommerskollegium och

FAR kan nå olika lösningar i samma fråga. Svenska Revisorsamfundet (SRS), som är en förening för godkända revisorer, övervakar inte sina medlemmar lika effektivt. Revisorsföreningarna har publicerat rekommendationer om god revisionsd samt etiska regler.

Danmark

Danmarks lagstiftning är intressant ur EF-TA-ländernas synvinkel därför att Danmark i egenskap av långvarig medlem i EG har anpassat sin lagstiftning enligt EG:s krav. I Danmark finns godkända revisorer på två olika nivåer. Det finns ca 2600 statsauktoriserade revisorer (statsauktoriserad revisor) och ca 4000 registrerade revisorer (registrerad revisor).

Om de statsauktoriserade revisorerna stadgas i en revisionslag från 1967 (Lov om statsauktoriserede revisorer), i vilken sedermera gjorts flera ändringar. Förutom om auktorisering och övervakning av revisorerna stadgas lagen dessutom om revisionen och om revisorers centrala skyldigheter och rättigheter. Om revisionsberättelsen och kravet på dess innehåll stadgas genom förordning. Genom förordning stadgas närmare också om revisors utbildning, examen och verksamhet. Stadganden på lagnivå ingår också i aktiebolagslagen (Aktieselskabslov), som innehåller stadganden om revisionens omfattning och om rapportering, samt speciellt i bokslutslagen (Årsregnskabsloven). Bokslutslagen gäller främst uppgörandet av bokslut och är dessutom den centrala allmänna lagen som reglerar revisionens innehåll och revisors behörighet. För godkännandet av de statsauktoriserade revisorerna och de registrerade revisorerna svarar Erhvervs- og Selskabsstyrelsen och under den verkar en revisorsnämnd.

För att bli godkänd som statsauktoriserad revisor skall sökanden ha avlagt stadgad högskoleexamen samt fullgjort studier vilkas innehåll och omfattning bestäms på basis av grundexamen. Sökanden skall ha minst tre års praktisk erfarenhet, varav minst två års arbete under ledning av en statsauktoriserad revisor. Därtill skall sökanden ha avlagt revisorsexamen som ordnas av Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

I Danmark kan de statsauktoriserade revisorerna granska alla de handlingar som avses i artikel 1.1 i det åttonde bolagsrättsliga direk-

tivet. De är således behöriga att granska alla bokföringsskyldigas bokslut.

Behörighetskraven för registrerade revisorer ingår i lagen om registrerade revisorer (Lov om registrerede revisorer) av 1970. På auktoriseringen av registrerade revisorer tillämpas såväl de gamla som de nya utbildningskraven. Gränsen för tillämpningen av gamla och nya auktoriseringskrav går vid den 1 januari 1990. Godkännande enligt de gamla kraven förutsatte revisorsutbildning på institutnivå, vartill sökanden skulle ha tre års arbetserfarenhet på området för revision under ledning av antingen en registrerad eller en statsauktoriserad revisor. I de tidigare kraven ingick inte revisorsexamen.

Genom ett utbildningsprojekt som godkänts av EG-kommissionen och genomförs under ledning av undervisningsministeriet har utbildningen av registrerade revisorer ändrats så att den efter den 1 januari 1990 helt motsvarar de krav som ställs i det åttonde bolagsrättsliga direktivet. Ämnesområdena i utbildningen som ordnas i de handelsskolor (Ehrvervsskoler) som godkänts av undervisningsministeriet och forskningsministeriet har utvidgats och nivån på kraven har samtidigt höjts. Utbildningen, vid sidan av vilken man har möjlighet att delta i tre års obligatorisk arbetspraktik under ledning av antingen en statsauktoriserad revisor eller en registrerad revisor, utmynnar i revisors yrkesexamen, varefter personen i fråga införs i registret över revisorer. Med stöd av övergångsstadgandena kan emellertid de som inlett sina studier före den 1 januari 1990 under en övergångsperiod om sex år få sin auktorisering genom att studera enligt de tidigare kraven som baserar sig på en grundexamen på institutnivå.

Revisorernas behörighet att verka som revisor bestäms enligt utbildning och tidpunkten för det därpåföljande godkännandet. Till systemets särdrag hör att de registrerade revisorer som auktoriserats senast den 31 oktober 1990 på basis av de tidigare, lägre kraven, innehar en mera omfattande behörighet än de revisorer som skall auktoriseras enligt de nya, höjda kraven. De sistnämnda kan verka som revisorer i små och medelstora företag, som avses i det åttonde bolagsrättsliga direktivet. De registrerade revisorernas rättigheter bergänsas genom ett stadgande i 61b § bokslutslagen, där det stadgas att i samtliga aktiebolag skall finnas minst en statsauktoriserad revisor. En revisor som registrerats efter den 1 november 1990 kan dock verka som medrevisor i ett

bolag vars aktier noteras på fondbörsen, samt i banker. En sådan revisor har emellertid inte behörighet att verka som revisor exempelvis i ett stort bostadsaktiebolag som erhåller stöd av staten. De registrerade revisorer som godkänts enligt de tidigare kraven kan verka som revisorer på basis av sin behörighet före reformen. I praktiken måste man alltså vid val av revisor känna till när revisorn blivit godkänd, för att kunna bedöma om hans behörighet är tillräcklig.

Ehrvervs- og Selskabsstyrelsen övervakar verksamheten hos revisorerna i bägge revisorsklasserna. Den tillsätter en revisorsnämnd (Revisornaevnet), som behandlar besvär över revisorernas verksamhet. Handläggningen av övervakningsärenden är i regel skriftlig. Ett övervakningsärende kan anhängiggöras endast på initiativ av Ehrvervs- o Selskabsstyrelsen, skatteministeriet eller revisorsföreningen FSR (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer). Utomstående kan inte få ett ärende anhängiggjort. Revisorsnämnden kan tilldela en revisor varning, anmärkning eller återkalla en revisors auktorisering för viss tid (6 mån — 5 år) eller tills vidare, om förutsättningarna enligt revisionslagarna är för handen. Därtill kan nämnden ådöma en revisor böter som uppgår till högst 50 000 kronor. Brottet anmäls till åklagarmyndigheterna.

Ehrvervs- og Selskabsstyrelsen skall alltid offentliggöra beslut i övervakningsärenden. I beslut som gäller återkallande av auktorsation kan ändring sökas hos domstol. Industriministeriet kan med stöd av lagen om statsauktoriserade revisorer utfärda föreskrifter om möjligheterna att söka ändring. I vissa situationer kan ändring dessutom sökas hos en nämnd som kallas Ehrvervsankenaevn och lyder under industriministeriet.

1.3. Bedömning av nuläget

Under de senaste åren har revisionssystemet utsatts för kraftig kritik. I Finland har kritiken riktats mot systemet för godkännande av revisorer. Det finns inga stadganden på lagnivå som gäller godkännande av revisorer. I associationslagstiftningen hänvisas till av handelskammare godkända revisorer. Inga myndighetsföreskrifter har utfärdats om förfarandet vid godkännande. Regleringen av systemet baserar sig på Centralhandelskammarens reglementen.

Godkännandet av revisorer grundar sig på förordningen om handelskammare, som även den endast indirekt hänvisar till denna uppgift som vilar på handelskamarorganisationen.

En betydande missförhållande har ansetts vara att den offentliga makten inte medverkar i godkännandet av revisorer. Med hänvisning till de övriga nordiska länderna och vissa andra länder med marknadsekonomi har framförts krav på att godkännandet av revisorer överförs på statens myndigheter. Ett av problemen vid övervakningen av revisorerna har ansetts vara övervakningens formella innehåll, emedan revisorerna förutsätts fylla i rapporter av standardutformning. Även det faktum att handläggningen inte är offentlig, revisorerna är talrikt företrädade i övervakningsorganen och övervakningen är oregelbunden skapar problem som man har försökt lösa bl.a. genom Centralhandelskammarens egna åtgärder.

Den gällande lagstiftningen innehåller endast i ringa utsträckning stadganden som berör revisionsförfarandet och god revisionssed. Det centrala stadgandet i associationslagstiftningen är det tidigare nämnda stadgandet i lagen om aktiebolag, enligt vilket en revisor i den omfattning god revisionssed förutsätter skall granska bokslutet och bokföringen samt bolagets förvaltning. Enligt den ståndpunkt som omfattats i litteraturen skall revisorn därmed göra sig förtrogen med transaktionerna under räkenskapsperioden så att han självständigt kan bedöma huruvida bokslutet ger en sanningenlig bild av resultatet av bolagets verksamhet och av bolagets ställning vid räkenskapsperiodens slut. Samtidigt har man ansett det förutsättas av en revisor att han utreder huruvida bolagets ledning verkat med den omsorg som lagen förutsätter, eller om den gjort sig skyldig till handlingar eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet gentemot bolaget. Man anser att till revisionens syften hör att utröna förutsättningarna för ett formellt fastställande av bokslutet samt lagligheten hos förslag till vinstfördelning. Revisorns skyldigheter bestäms utgående från den bokslutsinformation som förutsätts av bokföringslagen och den lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen.

Lagstiftningen uppställer emellertid inte någon uttrycklig förpliktelse för revisorer att iaktta god revisionssed. Då god revisionssed är sedvanerätt, känner inte alla revisorer till dess

innehåll. KHT-yhdistys-Föreningen CGR ry:s rekommendationer som gäller god bokföringssed är inte förpliktande för alla revisorer.

Revisorernas rapporteringsskyldighet har inte ansetts till alla delar motsvara aktieägarnas och de övriga intressegruppernas behov. Enligt vedertagen praxis är syftet med den korta och formella revisionsberättelsen att endast dra upp gränserna gentemot bokslut som strider mot lag och god bokföringssed, inte att ge revisorns syn på bolagets ställning. I den debatt som förts i offentligheten har man betonat att revisionsobjektets ställning skall framgå av bokslutet, inte av revisionsberättelsen. Rapporteringens gränser bör definieras noggrannare också med tanke på tryggheten av revisorernas rättsskydd. Det bör finnas ett allmänt stadgande på lagnivå i saken. Dessutom bör normerna på lägre nivå än lag preciseras.

Genom stadgandena om jäv söker man trygga revisorernas oberoende i förhållande till bolagets operativa ledning. Revisorernas oberoende ställning har emellertid äventyrats bl.a. genom att verksamheten när det gäller revisorer som är väl förtrogna med revisionsobjektet har utvidgats till att inbegripa konsultation av företagsledningen. Också ett långvarigt revisionsförhållande skapar alltför nära kopplingar.

Vid sidan av godkända revisorer verkar talrika lekmannarevisorer. Dessa har inte ansetts ha samma ansvar som yrkesrevisorerna. Skyldigheten att anlita godkänd revisor bör kunna utvidgas i syfte att trygga revisionens tillförlitlighet.

Revisorernas oavhängighet och revisionens tillförlitlighet är kopplade till revisorernas yrkeskunnighet. Endast en yrkeskunnig revisor kan bibehålla sin oberoende ställning i förhållande till företagsledningen. En sådan revisor förmår också bedöma huruvida bokslutet ger riktig och tillräcklig upplysning om företagets ekonomiska ställning, samt kan med nödvändig precision utföra de övriga åligganden som ankommer på en revisor. Samordningen av lagstiftningen med anledning av integrationsutvecklingen i Europa medför kontinuerligt nya uppgifter för revisorerna. Därför har man i den offentliga debatten betonat betydelsen hos utbildningen av revisorer. I framtiden måste man satsa betydligt mera på revisorernas grundutbildning, vidareutbildning och fortbildning. Det är endast Turun kaupparkeakoulu som

i första hand ger utbildning i revisionsrätt i anslutning till ämnesstudierna i handelsrätt. I övrigt är revisionsutbildningen på högskolenivå obetydlig.

2. Propositionens mål och de viktigaste förslagen

2.1. Mål och medel

På basis av bokslutsuppgifterna kan ägare och övriga intressegrupper bedöma ett samfunds eller en stiftelses ekonomiska ställning. Revisorns uppgift är att tillse att ledningens ekonomiska rapportering sker enligt stadgandena. Den information om ekonomin som erhålls genom revisionen skall vara tillförlitlig. De som använder informationen har större förväntningar än tidigare, och till följd av internationaliseringen utnyttjas informationen över gränserna. Denna utveckling har lett till harmonisering av principerna för god revisions-sed bl.a. genom direktiv som godkänts av EG.

Syftet med den föreslagna revisionslagen är att öka tillförlitligheten hos det finska revisions- och revisorssystemet. EES-avtalet förpliktar Finland att anpassa sin lagstiftning enligt EG:s bolagsrättsliga direktiv. Angående godkännande av och förutsättningarna för godkännande av revisorer samt revisors oberoende ställning och jäv för revisor skall stadgas i lag.

Den föreslagna lagen är en allmän lag som gäller alla former av sammanslutningar samt stiftelser. De allmänna principerna för revision och revisorer skall vara så enhetliga som möjligt, oberoende av revisionsobjektet. Revisionens tillförlitlighet och enhetlighet blir lidande om det i fråga om samma sak stadgas i flera lagar och därtill på olika sätt. Dessutom blir det lättare att utveckla revisionssystemet utgående från internationella behov när det är fråga om en allmän lag. Det är också lättare för användaren att tillämpa en allmän lag. Genom att stifta en allmän lag främjar man också rättssäkerheten.

När kraven i anslutning till revisionsuppgifterna ökar, är det viktigt för samhället att revisorsresurserna inriktas på rätt sätt. Genom den föreslagna lagen inriktas revisionsuppdragen så att CGR-revisorerna, vilka besitter den högsta yrkeskunnigheten, är berättigade att

granska de allra största sammanslutningarna. Skyldigheten att anlita en godkänd revisor utvidgas genom stadganden om gränsvärden som gäller företagets storlek. Också i övrigt strävar man till att öka skyldigheten att anlita revisor. Samtidigt preciserar man de oklara ansvarsförhållandena som gäller lekmannarevisorer.

Genom de stadganden i den föreslagna lagen som gäller styrning och utveckling av samt tillsyn över revisionsväsendet vill man i samarbete mellan myndigheter, handelskamarorganisationen och revisorernas yrkeskår främja bl.a. utvecklingen av de normer som gäller god revisionssed och som är på lägre nivå än lag. Genom lagens stadganden eftersträvar man ett fungerande, flexibelt, tillförlitligt och för-månligt administrativt system. När det gäller godkännande av och tillsyn över revisorer är avsikten att fortsättningsvis utnyttja samarbetet mellan den offentliga makten, näringslivet och revisorernas yrkeskår. Överföringen av uppgifterna i anslutning till godkännande av och tillsyn över revisorer på den offentliga makten medför sådana kostnader för staten, för vilka man inte i dagens läge ansett sig kunna anvisa medel.

Genom den föreslagna lagen vill man likväl öka den offentliga maktens andel i utvecklingen av revisionsväsendet och tillsynen över revisorerna. De revisorer som godkänts av handelskamarorganisationen skall antecknas i ett offentligt register som förs av handels- och industriministeriet. Regleringen av tillsynen över samt styrningen och utvecklingen av revisorsväsendet skall preciseras genom att det i lagen tas in mera detaljerade stadganden än tidigare om den övervakningsnämnd som verkar i samband med handels- och industriministeriet och om handelskamarorganisationens tillsynsorgan. Genom att stadga på lagnivå om tillsynssystemet understryker man det ansvar som anknyter till utövandet av verksamheten samt verksamhetens offentliga betydelse. Namnet på nämnden för övervakning av revisors-systemet, som verkar i samband med handels- och industriministeriet ändras till statens revisionsnämnd. Handelskamarorganisationens befogenhet att besluta om återkallande av revisors godkännande skulle överföras till detta organ. Revisorernas rättsskydd ökar genom rätten att överklaga sådana beslut hos högsta förvaltningsdomstolen.

2.2. De viktigaste förslagen

Allmänt

Det föreslås att angående revision och revisorer stiftas en allmän lag som gäller revision av sammanslutningar och stiftelser som är bokföringsskyldiga med stöd av bokföringslagen. I lagen samlas de normer som ingår i olika lagar som gäller sammanslutningar och i lagen om stiftelser samt dessutom i de revisionsreglementen som fastställts av Centralhandelskammaren. Genom att stadga om revisionens innehåll genom en allmän lag i stället för i speciallagar har man önskat att inte ändra nuvarande hävdvunna praxis för de olika typerna av sammanslutningar samt stiftelser. Det vedertagna syftet med revisionen är att trygga ägarinstansernas tillgång till information. Denna omständighet är inte lika viktig i personbolag som i övriga sammanslutningar, eftersom en bolagsman i ett öppet bolag och ett kommanditbolag har rätt att ta del i den löpande förvaltningen och utnyttja sin granskningsrätt. Målet med den föreslagna lagen är också att förbättra ställningen hos de övriga intressegrupperna i en sammanslutning eller stiftelse. Därför är det viktigt att revisionskyldigheten utsträcks till att gälla alla öppna bolag och kommanditbolag.

Förutom på revision skall lagen tillämpas också på annan verksamhet som enligt stadgande i lag eller förordning ankommer på en revisor i en bokföringsskyldig sammanslutning eller stiftelse. Till denna del skall lagen tillämpas både på godkända revisorer och på lekmannarevisorer verksamhet. Lagens stadganden om skyldighet att iaktta god revisions sed samt om tillsynen över revisorer och om ändringssökande skall dessutom tillämpas på sådan verksamhet som en godkänd revisor har hand om i denna egenskap.

Lagen skall inte beröra revision inom den offentliga förvaltningen, för vilken gäller egna stadganden. Det skall dock vara möjligt att i en sammanslutning eller en stiftelse, där en kommun eller en samkommun har bestämmanderätten, enligt principerna i den gällande lagen om aktiebolag till revisor utse en OFR-revisor som avlagt examen för revisor inom den offentliga förvaltningen och ekonomin, utan hinder av vad som i den föreslagna lagen stadgas om val av GRM-revisor. Inom stora företag skall detta vara möjligt först sedan det

blivit utrett att OFR-examen motsvarar de krav som ställs i det åttonde bolagsrättsliga direktivet.

Godkännande och registrering av revisorer

I den föreslagna lagen skall ingå huvudprinciperna för godkännande av CGR- och GRM-revisorer samt CGR- och GRM-revisionssammanslutningar. Enligt gällande praxis skall dessa revisorer och sammanslutningar godkännas av handelskamarorganisationen. Lagen skall innehålla detaljerade stadganden om Centralhandelskammarens revisorsnämnd och handelskammarens revisionsutskott. Om förutsättningarna för godkännande av revisorer skall stadgas på lagnivå. Lagen skall också innehålla stadganden om ordnande av yrkesexamen för revisorer. En övergångsperiod som går ut den 31 december 1996 föreslås i fråga om iakttagandet av behörighetskraven. Förutsättningarna för godkännande av en revisionsammanslutning vidgas så att också andra personer än CGR- och GRM-revisorer skall kunna vara ägare i en sådan sammanslutning och medlemmar i dess förvaltningsorgan.

Enligt den föreslagna lagen skall med godkänd revisor avses en person och en sammanslutning som godkänts av handelskamarorganisationen och införts i det register som förs av handels- och industriministeriet. Godkännandets giltighetstid och återkallande av godkännande skall alltid framgå av registret. Enligt direktivet om examensbevis föreslås att en person som erhållit revisors yrkesbehörighet i någon annan EES-stat kan godkännas såsom revisor i Finland. Godkännandet förutsätter genomgång av ett lämplighetsprov. Det skall ankomma på Centralhandelskammarens revisionsnämnd att föranstalta provet.

Skyldighet att verkställa revision

I sammanslutningar och stiftelser skall utses en revisor som uppfyller de allmänna behörighetskrav som stadgas i den föreslagna lagen. Revisorn skall vara en fysisk person eller en godkänd revisionssammanslutning. Stadgandena om när en revisor skall utses kvarstår enligt förslaget fortfarande i de lagar som gäller de olika sammanslutningarna.

Utöver vad som i övrigt stadgas i lag om

skyldighet att utse revisor, finns i den föreslagna lagen ett stadgande som gäller den undre gränsen för en sammanslutnings omsättning eller avkastning, balansomslutning och antalet anställda, när bolagsstämman eller motsvarande organ skall välja minst en godkänd revisor. Den föreslagna lagen ökar anlitandet av godkänd revisor, eftersom denna skyldighet föreligger oberoende av formen för sammanslutningen. På basis av EG:s bolagsrättsliga direktiv finns i lagen dessutom ett stadgande om att i de största sammanslutningarna och stiftelserna kan utses endast godkända revisorer. En lekmanarevisor kan härvid inte utses ens vid sidan av en godkänd revisor. Genom förordning skall likväl stadgas om den tidpunkt vid vilken en GRM-revisor kan utses till revisor i en sistnämnd sammanslutning och stiftelse. Förordningen utfärdas när det blivit utrett att GRM-revisorsexamen motsvarar de krav som det åttonde bolagsrättsliga direktivet uppställer.

I de allra största sammanslutningarna skall alltid utses åtminstone en CGR-revisor eller CGR-revisionsammanslutning. Även i dessa fall är det avgörande huruvida balansomslutningen, omsättningen och antalet anställda i sammanslutningen överstiger de gränsvärden som anges i lagen. För att det skall finnas tillräckligt med tid för anpassning skall ovan nämnda stadganden, vilka förutsätter att godkända revisorer utses, tillämpas efter övergångstiden, fr.o.m. med den 1 januari 1996.

Revisionens innehåll

Den föreslagna lagen innehåller ett stadgande om skyldighet för revisorer att iaktta god revisionssed. Denna skyldighet skall föreligga såväl då det gäller revision som i fråga om övriga uppgifter som stadgats för revisorer. Stadgandet skall vara förpliktande för såväl godkända revisorer som för andra revisorer. En godkänd revisor skall iaktta god revisionssed också i den övriga verksamhet som han utövar i egenskap av revisor.

Revisionsobjekten består enligt den föreslagna lagen av räkenskapsperiodens bokföring och bokslut. Revisionsobjektet skall också omfatta granskning av förvaltningen. När revisionen slutförts, skall revisorn på bokslutet göra en anteckning om revisionen och där hänvisa till revisionsberättelsen samt uttala sig om huruvi-

da bokslutet är uppgjort enligt god bokförings-sed.

En revisor skall ge en revisionsberättelse för varje räkenskapsperiod. I lagen skall ingå ett stadgande om den tidpunkt före vilken berättelsen skall lämnas till revisionsobjektets organ. Om en ansvarig i en sammanslutning eller stiftelse har gjort sig skyldig till en handling eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet eller till annan verksamhet som strider mot en lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen eller strider mot sammanslutningens eller stiftelsens bolagsordning, bolagsavtal eller stadgar, skall revisorn göra en anmärkning om detta i sin berättelse.

Revisionsberättelsen skall innehålla i den föreslagna lagen stadgade utlåtanden och eventuell anmärkning om försummelse av ansvarsskyldighet. Revisorn kan komplettera bokslutsuppgifterna och lämna tilläggsuppgifter. I moderbolag skall dessutom ges en särskild concernberättelse.

Enligt den föreslagna lagen kan en revisor till styrelsen eller övriga ansvarsskyldiga göra anmärkningar i revisionsprotokollet om sådana omständigheter som inte framgår av revisionsberättelsen. Man vill öka revisorernas handlingsmöjligheter genom att till den föreslagna lagen dessutom foga ett stadgande om att revisorn har rätt att närvara och yttra sig vid organs sammanträde, där man behandlar frågor som ansluter sig till hans uppdrag.

Revisors oberoende ställning

Genom den föreslagna lagen söker man garantera i synnerhet revisionens tillförlitlighet. En revisors oberoende ställning utgör förutsättning för att han skall kunna fullgöra de uppgifter som stadgats för honom. Till de centrala principerna också i EG:s åttonde bolagsrättsliga direktiv hör att den lagstadgade revisionen skall verkställas av personer i oberoende ställning. De som utser revisor skulle beröras av stadgandet i den föreslagna lagen, enligt vilket en person som inte äger förutsättningar att verkställa revisionen utan att stå i beroendeförhållande till någon inte får vara revisor.

I stadgandet ingår exempel på situationer där kravet på oberoende ställning inte uppfylls. Revision vore uttryckligen förbjuden i exem-

pelfallen. Som grund för förteckningen över exempel har man utnyttjat stadgandena om jäv i den gällande lagen om aktiebolag.

Den föreslagna lagens stadganden om tystnadsplikt, om skiljande av revisor från hans uppdrag och om revisors avgång hänför sig likaså till revisors skyldigheter och rättigheter. En sammanslutnings och en stiftelses organ vore förpliktade att ge revisor hjälp. I lagen ingår ett stadgande om skyldighet för länsstyrelse att i fall av försummelse förordna en revisor som uppfyller behörighetskraven.

Styrning, utveckling och tillsyn

Tyngdpunkten i utvecklingen av revisionsväsendet och tillsynen över revisorerna skall ligga på förhandstillsyn. Uppgifterna som ankommer på nämnden för övervakning av revisorssystemet, som verkar i samband med handels- och industriministeriet, skall utvecklas. Nämnden skall alltjämt verka som besvärinstans, vartill den i högre grad än tidigare skall sköta den allmänna styrningen och utvecklingen av revisionen. Organets centrala uppgift skall vara att utfärda allmänna anvisningar, rekommendationer och utlåtanden såväl till godkända revisorer som till lekmanarevisorer. Organets namn ändras till statens revisionsnämnd.

Enligt förslaget skall handelskamarorganisationen fortfarande inneha en central ställning när det gäller tillsynen över revisorernas praktiska verksamhet. Centralhandelskammarens revisionsnämnd och de lokala handelskammarnas revisionsutskott har hand om tillsynen över de godkända revisorerna så att dessa bibehåller sin yrkeskunnighet och övriga förutsättningar för godkännande samt verkar enligt lag. Till tillsynsplikten hör speciellt att följa att de godkända revisorerna och revisionssammanslutningarna i sin verksamhet iakttar god revisionssed. Om tillsättandet av Centralhandelskammarens revisionsnämnd och handelskammarnas revisionsutskott, om dessas sammansättning och uppgifter skall stadgas i lag. I och med regleringen på lagnivå kommer dessa organs ställning som utövare av offentlig makt att understrykas. En viktig uppgift för revisorskåren skall vara att utveckla de interna anvisningar och rekommendationer på området som behövs speciellt för att definiera god revisions-

sed också i annan verksamhet än revisorernas lagstadgade verksamhet.

Ändringssökande

De tillsynsorgan som avses i den föreslagna lagen utövar offentlig makt. Organens beslut är av stor betydelse i synnerhet med tanke på de godkända revisorerna. Skyldigheten att anlita godkänd revisor i de största bolagen innebär en ensamrätt som understryker den juridiska och ekonomiska betydelsen ur en godkänd revisors synvinkel när det gäller att erhålla godkännande och bevara detta. Därför föreslås det att i lagen tas in detaljerade stadganden om ändringssökande. Endast den som skan gäller har rätt att söka ändring. Ändringssökandet skall i vissa avseenden begränsas. Godkända revisors rättsskydd skall förbättras genom att beslut av statens revisionsnämnd om återkallande av godkännande skall kunna överklagas hos högsta förvaltningsdomstolen.

Straffstadgande och skadeståndsskyldighet

Revisionsberättelsen lämnar en sammanslutnings ägare och intressegrupper information om sammanslutningen. På bokslutsinformationens tillförlitlighet har ställts och kommer i framtiden att ställas allt högre krav. Det kan inte anses vara till fyllest att revisorer endast påförs ett eventuellt ansvar för skadeståndsskyldighet på grundvalen av fel i revisionsberättelsen. Det är därför motiverat att den föreslagna lagen innehåller ett straffstadgande som gäller brott mot lagens stadganden om lämnande av revisionsberättelse. Likaså skall olovlig användning av CGR- och GRM-beteckningen vara straffbar i syfte att trygga den offentliga tillförlitligheten i fråga om revisors ställning.

Genom den föreslagna lagen förenhetligas också stadgandena om revisors skadeståndsskyldighet när det gäller olika former av sammanslutningar samt stiftelser. Inte heller till denna del är syftet med lagen att ändra vedertagen rättspraxis. Godkända revisorer och lekmanarevisorer har ett identiskt ansvar.

3. Propositionens verkningar

Den föreslagna lagen är en allmän lag som

gäller såväl revisionsväsendets organisation som revision och revisorer. Lagen medför ansvar för handels- och industriministriet att skapa och upprätthålla ett register över godkända revisorer. Till denna del åsamkar lagen den offentliga ekonomin ringa kostnader. För beslut och registerutdrag som gäller registrering uppbärs avgift enligt lagen om grunderna för avgifter till staten (150/92) och förordningen om grunderna för avgifter till staten (211/92).

Inga nya organ föreslås bli grundade. Nämnanden för övervakning av revisorssystemet, vars nya namn föreslås vara statens revisionsnämnd, fortsätter sin verksamhet i samband med handels- och industriministriet. Nytt är dock att beslut av denna nämnd skall kunna överklagas genom besvär hos högsta förvaltningsdomstolen. Handelskamarorganisationen skall täcka utgifterna för sin verksamhet enligt bokföringslagen. Kostnaderna för ordnandet av revisorsexamen skall täckas genom en examensavgift som uppbärs hos examensdeltagarna. Kostnaderna för tillsynen enligt lagen skall täckas genom en årsavgift som uppbärs hos godkända revisorer och godkända revisionssammanslutningar.

Genom 11 och 12 §§ utvidgas skyldigheten att utse godkänd revisor i sammanslutningar och stiftelser. Lagens verkningar redovisas i den statistik över skattestyrelsens företagsdatabas som medföljer som bilaga till propositionen.

4. Beredningen av propositionen

4.1. Beredningsskeden och beredningsmaterial

Riksdagens uttalanden och andra ställningstaganden

I sin berättelse över stödjandet av Wärtsilä Meriteollisuus Oy:s verksamhet (K nr 3) förut-satte statsrevisorerna att lagstiftningen om revision skall ändras så att den motsvarar tidens krav. Bl.a. skulle ställningen hos företagens revisorer, liksom även godkännandet av revisorer vara tillräckligt oberoende av företagens enskilda intressegrupper. Enligt statsrevisorerna åsikt är statsmakten i regel oberoende av olika intressegrupper. Det vore ägnat att ökar revisorernas oberoende ställning och tillförlitlighet, om godkännandet av revisorer samt tillsynen över dem sker på statsmaktens för-

sorg. Statsrevisorerna föreslog en utredning av huruvida man också i Finland bör överföra på en offentlig myndighet uppgiften att godkänna företagens revisorer, liksom även tillsynen över dem. Den goda bokföringsseden bör enligt statsrevisorerna utvecklas så att bokslutet jämte upplysningar om företaget ger rätt bild av det granskade bolagets resultat och ekonomiska ställning.

I sitt betänkande nr (StUB 22/1990 rd) förenade sig statsutskottet om statsrevisorernas åsikter. I betänkandet framförde utskottet stark kritik mot gällande boksluts- och revisionsnormer och ansåg att förtroendet för revisionsverksamhetens sakenlighet försvagats. Utskottet ansåg det vara oundgängligt att återställa medborgarnas förtroende för revisionsverksamhetens sakenlighet och förutsatte att regeringen vidtar åtgärder i syfte att ändra lagstiftningen rörande detta så att den motsvarar tidens krav.

Beredningsorgan

Handels- och industriministriet tillsatte den 19 december 1990 en arbetsgrupp med uppdrag att utarbeta förslag till mål för det arbete som går ut på att uppskatta behovet att utveckla revisionssystemet samt ställa förslag som gäller de olika myndigheternas och sammanslutningarnas beredningsansvar i detta arbete. Arbetsgruppen kom till att det måste stiftas en separat lag om revisionsväsendet. Arbetsgruppen drog upp riktlinjerna för de viktigaste frågorna angående vilka det skall stadgas i lagen. I detta sammanhang fäste arbetsgruppen uppmärksamhet vid nivån för regleringen av handelskamarorganisationens ställning.

Handels- och industriministriet tillsatte den 21 mars 1991 en kommission med uppdrag att bereda utvecklingen av revisionssystemet. Till medlemmar i kommissionen utsågs företrädare för handels- och industriministriet, social- och hälsovårdsministeriet, justitieministeriet, Bankinspektionen, Industrins Centralförbund, Turun kauppakorkeakoulu, Centralhandelskammaren samt KHT-yhdistys-Föreningen CGR ry och Tilintarkastusyhdistys HTM ry-Revisorsföreningen GRM rf. Speciellt skulle kommissionen uppgöra förslag till lagstiftningsmässiga och övriga åtgärder som är påkallade för att bringa innehållet i begreppet god revisionssed, revisionsförfarandet i allmänhet samt reviso-

rernas oberoende ställning att motsvara de ökade kraven. Kommissionen hade också i uppdrag att utreda på vilket sätt man kunde utveckla auktoriserings- och tillsynssystemen som gäller revisorer, utgående från de existerande organisatoriska baslösningarna. Kommissionen hade att utreda vilka eventuella lagstiftningsmässiga eller övriga åtgärder som anpassningen till EG:s harmoniseringsdirektiv och speciellt till det åttonde bolagsrättsliga direktivet förutsätter. Kommissionen skulle verka i nära samarbete med kommissionen som bereder revideringen av aktiebolagslagstiftningen.

Kommissionen fick sitt betänkande färdigt i april 1992. I betänkandet föreslår man att det stiftas en allmän lag som reglerar revisorssystemet och revisionen. Lagen skulle tillämpas på revisionen när det gäller de bokföringsskyldiga som avses i bokföringslagen, samt på dessas revisorer. Enligt betänkandet skall staten på basis av det existerande systemet tillsammans med handelskamarorganisationen medverka i godkännandet av revisorer och i tillsynen över dem.

4.2. Remissutlåtanden

Över betänkandet av kommissionen för utvecklande av revisionssystemet inbegärdes utlåtande av de viktigaste myndigheterna och av näringslivet samt av kommunernas centralorganisationer. I utlåtandena förenade man sig nästan undantagslöst om tanken att det bör stiftas en allmän lag enligt kommissionens förslag. I flera utlåtanden framfördes dock anmärkningar om detaljerna i lagförslaget. Främst kritiserade företrädarna för den offentliga förvaltningen kommissionens val att lämna revisionen av offentliga sammanslutningar utanför lagens tillämpningsområde. Ett sammandrag av utlåtandena har uppgjorts.

Propositionen har beretts som tjänsteuppdrag vid handels- och industriministeriet i samråd med justitieministeriet. Propositionen baserar sig på förslagen av kommissionen för utvecklande av revisionssystemet. De anmärkningar rörande detaljerna i lagförslaget som framförts i utlåtandena har beaktats i mån av möjlighet. Av alla ministerier inbegärdes utlåtanden för kartläggningen av vilka speciallagar som skall upphävas eller ändras i samband med stiftandet av den nya lagen. Om innehållet i

den föreslagna lagen har förhandlats med bl.a. Centralhandelskammaren och KHT-yhdistys-Föreningen CGR ry.

5. Andra omständigheter som inverkat på propositionens innehåll

5.1. Samband med andra propositioner

Med anledning av den föreslagna lagen måste ändringar göras också i det förslag till en kreditinstitutslag som ingår i regeringens proposition med förslag till lagstiftning om kreditinstitut och finansiella institut och deras verksamhet (RP 295/92 rd), genom vilken man förenhetligar lagstiftningen om kreditinstitut och finansiella institut och deras verksamhet. Nämda lag avses träda i kraft samtidigt som EES-avtalet.

5.2. Samband med internationella fördrag

Ett av syftena med propositionen är att genomföra EG:s bolagsrättsliga direktiv som nämns i avsnittet "EG- direktiven som gäller revision" och vilka ingår i bilaga XXII till EES-avtalet, till de delar som gäller revision, oaktat att den övergångsperiod för anpassning som enligt EES-avtalet beviljats Finland går ut två år efter att avtalet har trätt i kraft. Lagarna föreslås träda i kraft oberoende av ikraftträdandet av EES-avtalet. Det är inte skäl att till alla delar utnyttja övergångsperioden när det gäller revisionen, utan anpassningen av lagstiftningen till att motsvara internationella krav bör ske så snabbt som möjligt. I den föreslagna lagen finns ett övergångsstadgande som gäller revisorsexamen och skyldigheten att anlita godkänd revisor.

Bland de direktiv som nämnts innehåller fjärde och sjunde direktiven krav som gäller anlåtande av revisorer enligt åttonde bolagsrättsliga direktivet när det gäller revision av bolag. I den nationella lagstiftningen skall bokslutdirektivet tillämpas på bolagsformer av typ aktiebolag och kommanditbolag. För Finlands vidkommande kan direktivets tillämpningsområde anses innebära att det skall utsträckas minst till att gälla aktiebolag, kommanditbolag och öppna bolag. Tillämpningsområdet för den föreslagna revisionslagen täcker direktivets tillämpningsområde i sin hel-

het. Tillämpningsområdet vore likväl mera omfattande, eftersom avsikten är att lagen skall tillämpas också på andra bokföringsskyldiga än de sammanslutningar som direktivet avser.

Avsikten med propositionen är också att genomföra det direktiv om examensbevis som nämns i avsnittet "Direktivet om examensbevis" och ingår i bilaga VII till EES-avtalet, till den del som gäller revisorsexamen. Enligt den

föreslagna lagen kan en person som erhållit revisors yrkeskompetens i någon annan EES-stat godkännas såsom revisor. Till denna del kan lagen tillämpas först när EES-avtalet trätt i kraft. Godkännandet förutsätter att personen i fråga genomgått ett lämplighetsprov som föranstaltas av Centralhandelskammarens revisionsnämnd.

DETALJMOTIVERING

1. Lagförslagen

1.1. Revisionslag

1 kap. Allmänna stadganden

1 §. *Tillämpningsområde.* Den föreslagna lagen är avsedd att vara en allmän lag om revision och revisorer. Lagen skall tillämpas, om inte något annat stadgas i en annan lag. Såsom allmän lag skall revisionslagen vika, om något annat stadgas i en speciallag, till exempel i banklagarna.

Enligt paragrafens 1 mom. skall lagen tillämpas för det första på revisionen inom sammanslutningar och stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen. Enligt 1 § bokföringslagen är var och en som idkar affärs- eller yrkesverksamhet bokföringsskyldig för sin verksamhet. Aktiebolag, andelslag, kommanditbolag, öppna bolag, föreningar och andra sådana sammanslutningar samt stiftelser är alltid bokföringsskyldiga. Enligt bokföringslagens 1 § är vidare fondbolag som avses i lagen om placeringsfonder (480/87) bokföringsskyldiga för en placeringsfond som är i dess besittning. Offentliga samfund, Nordiska investeringsbanken, Nordiska projektexportfonden och gårdsbruksidkare är inte bokföringsskyldiga.

Det har ansetts att definitionen av bokföringsskyldighet läggs till utgångspunkt för bestämmande av tillämpningsområdet för revisionslagen. Revisionen ökar bokslutets tillförlitlighet och främjar på så sätt iakttagandet av bokföringslagen och associationslagstiftningen samt andra lagar. Lagen stadgar inte om revisionen i fråga om dem som enligt bokföringslagen är befriade från bokföringsskyldig-

het, utan den måste ordnas antingen genom hänvisningar i lagstiftningen om dem till den föreslagna lagen eller genom att särskilda stadganden utfärdas om revisionen av dem. Särskilda stadganden finns om revisionen av offentliga samfund.

Enligt bokföringslagen innefattar bokföringsskyldigheten också uppgörande av bokslut, varför granskning av bokföringen också omfattar granskning av bokslutet. Revisionen kan sålunda primärt definieras som granskning av bokföringen och bokslutet. Dessutom skall revisionen omfatta granskning av förvaltningen. Nämnda verksamhet kan kallas lagstadgad revision. Om revisionens innehåll stadgas närmare i 4 kap.

Enligt momentets 2 punkt tillämpas lagen på annan verksamhet som enligt lag eller förordning har ålagts en revisor i ett samfund eller en stiftelse som avses i 1 punkten. Enligt associationslagarna stadgas annanstans om sådana uppgifter för revisor som revisorn fullgör såsom lagstadgade uppgifter i egenskap av revisor och med revisors ansvar. Som ett exempel på sådana kan nämnas 4 kap. 4 § lagen om aktiebolag enligt vilken bolagsstämman i samband med ökning av aktiekapitalet skall ha framlagt revisorernas yttrande om styrelsens redogörelse i anslutning till saken. Vidare skall alla bolags revisorer i samband med fusion av bolag enligt 14 kap. 1 § lagen om aktiebolag ge yttrande om omständigheter som ansluter sig till fusionen. Enligt 2 kap. 4 § 2 mom. värdepappersmarknadslagen (495/89) skall i den emissionsprospekt som ett aktiebolag eller dess stiftare utarbetar ingå utlåtande av bolagets revisorer om prospektets innehåll.

Enligt paragrafens 2 mom. skall revisionsla-

gen i vissa delar tillämpas också när en godkänd revisor i denna egenskap bedriver annan verksamhet än sådan som avses i 1 mom. Enligt momentet skall på denna verksamhet tillämpas stadgandet i 16 § om skyldighet att följa god revisionssed, stadgandet i 25 § om tystnadsplikt, stadgandena i 28—39 §§ om statens revisionsnämnds, Centralhandelskammarens revisionsnämnds och en handelskammarens revisionsutskotts utvecklings-, styrnings- och tillsynsuppgifter samt stadgandena i 41 och 42 §§ om ändringssökande.

En revisor får i allmänhet andra uppdrag än lagstadgade på basis av ett uppdrag eller avtal, varvid ersättning i en eller annan form uppbärs för uppgiften. Uppdragets form skall inte vara avgörande, utan också ett konkludent mandat kan höra till tillämpningsområdet för momentet. Verksamhet som avses i momentet är affärsverksamhet eller annars yrkesmässig verksamhet. Om det inte föreligger något revisionsförhållande mellan revisorn och den andra parten, skall man vid övervägande av om det finns förutsättningar att tillämpa stadgandet speciellt beakta de förhållanden under vilka revisorn tillhandahåller tjänsten. I sådan verksamhet sätter man lit till revisorns sakkunskap och man vill dra nytta av hans oberoende ställning och officiella godkännande. I synnerhet CGR- eller GRM-revisorerna åtnjuter allmänt förtroende. Att också annan verksamhet än lagstadgad inbegrips i lagens tillämpningsområde är viktigt också för att skydda uppdragsgivaren och utomstående. De revisorsuppgifter som avses i momentet varierar och skiljer sig från de i 1 mom. avsedda lagstadgade uppgifterna, varför det inte är behövligt att tillämpa hela den föreslagna lagen på dem. Det finns i allmänhet inte grunder för att tillämpa till exempel stadgandena i 23 och 24 §§ om oberoende och jäv på verksamhet som avses i momentet. Sålunda är det till exempel inte skäl att förbjuda skattekonsultering mellan en revisor och en nära släkting till honom.

Vid verksamhet enligt momentet är revisorns egenskap den dominerande faktorn. När tillämpningsområdet avgränsas har det också betydelse hur revisorn själv har bestämt sin ställning i förhållande till den som mottar tjänsten. Effekterna av verksamheten sträcker sig ofta till utomstående, såsom till exempel när revisorn ger en myndighet ett intyg. Sådan verksamhet är till exempel utarbetande av ett utlåtande i anslutning till en statsbidragsansö-

kan eller specialrevision av ett konkursbo. Som exempel kan också nämnas avgivande av utlåtande om aktiers värde för ett företagsköp, granskning av redovisning, fortlöpande granskning för något speciellt syfte, organisationsutveckling som nära hör samman med revisionen, bokföringsuppgifter samt rådgivning i samband med beskattning och annan konsultering eller tjänst. Revisorn utarbetar inte alltid i dessa uppgifter någon skriftlig rapport, och skötseln av uppgifterna förutsätter inte nödvändigtvis någon uttrycklig utredning. Uppdrag som skiljeman eller sakkunnig vid domstol är inte verksamhet enligt momentet, eftersom dessa uppgifter regleras av specialstadganden.

2 §. *Definitioner.* I paragrafens 1 punkt definieras revisor och godkänd revisor. Med revisor avses den som utför uppgifter som nämns i 1 § 1 mom.

Revisorn väljs vanligen till sin uppgift vid ett aktiebolags bolagsstämma eller en sammanslutnings motsvarande högsta beslutande organ, t.ex. andelsstämman, eller väljs av bolagsmännen. I en stiftelse väljs revisorn av stiftelsens styrelse. En myndighet kan under vissa förutsättningar förordna att en eller flera revisorer skall verkställas en speciell granskning inom sammanslutningen. Revisorn kan också annars bli anvisad en revisionsuppgift, såsom till exempel specialrevision i ett konkursbo, varvid borgenärerna avtalar om revisionen.

Med godkänd revisor avses enligt 2 punkten en person eller sammanslutning som godkänts och registrerats enligt 2 kap. En revisor och revisionssammanslutning godkänns av Centralhandelskammarens revisionsnämnd eller en handelskammarens revisionsutskott. Om godkännandet skall anteckning göras i ett register som handels- och industriministeriet för.

2 kap. Godkännande och registrering av revisorer

3 §. *Revisors yrkesexamen.* Enligt paragrafen anordnas yrkesexamina för av Centralhandelskammaren eller handelskammare godkända revisorer av Centralhandelskammarens revisionsnämnd. Om tillsättande av denna nämnd och dess sammansättning och mandatid stadgas närmare i 31 och 32 §.

Yrkesexamen för revisor anordnas för personer som ansöker om godkännande hos Centralhandelskammaren eller en handelskammare

enligt 4 och 6 §§. Examen skall vara en i artikel 3 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet avsedd, av staten erkänd yrkesexamen på nivå av slutexamen vid högskola.

4 §. *Av Centralhandelskammaren godkänd revisor.* I paragrafen stadgas om fysisk persons rätt att få delta i examen för revisor enligt 3 § och att bli av Centralhandelskammaren godkänd revisor. Godkännande skall sökas hos Centralhandelskammarens revisionsnämnd. För motsvarande godkännande av revisionsammanslutning stadgas i 5 §. I lagens 6 § finns ett motsvarande stadgande om revisor och revisionssammanslutning som godkänns av en handelskammare. Det skall vara i kraft tills det antingen på ansökan av den godkända revisorn eller enligt stadgandena om övervakning i 6 kap. upphör att vara i kraft eller återkallas.

Som revisor skall kunna godkännas en fysisk person som inte genom sin verksamhet har visat sig vara olämplig för revisorsuppdrag. Behörighetskravet motsvarar kravet på gott rykte enligt artikel 3 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet. Sökanden skall ha förutsättningar att arbeta som godkänd revisor. Sökanden antas vara lämplig, om inte något annat uttryckligen framgår när ansökan behandlas. Centralhandelskammarens revisionsnämnd kunde oesluta något annat när det finns tillräckliga grunder för detta. Sökanden kunde överklaga beslutet i den ordning som anges i 7 kap.

Sökanden är olämplig framför allt när han gjort sig skyldig till ett brott eller en förseelse som med fog försämrar sökandens förutsättningar att arbeta som godkänd revisor. Som exempel på sådana kan nämnas gärningar såsom bokföringsbrott och -förseelse, arbetspappersmarknadsbrott och -förseelse, stöld, förskingring, brott mot den offentliga ekonomin, näringsbrott och förfalskningsbrott samt bedrägeri. Såsom intyg över sökandens lämplighet kan ett intyg som har undertecknats av två tillförlitliga personer, till exempel två godkända revisorer, ty Centralhandelskammarens revisionsnämnd har inte rätt att få utdrag ur straffregistret över sökanden. Nämda organ har rätt att vid behov begära tillägsutredning av sökanden.

Sökanden skall vara olämplig också i det fall att han har dömts till näringsförbud enligt lagen om näringsförbud (1059/85). Detta kan kontrolleras med hjälp av näringsförbudsregistret, om vilket stadgas i förordningen om

näringsförbud (1060/85). Sökanden är inte lämplig för uppgiften i det fall att godkännande av honom såsom revisor tidigare återkallats genom disciplinärt beslut.

Enligt 1 mom. 1 punkt i paragrafen skall sökanden råda över sig själv och sin egendom. Detta kan konstateras med ämbetsbetyg och intyg av underrätt om att sökanden råder över sig själv.

Enligt momentets 2 punkt skall det vara ett krav att sökanden inte vid sidan av revisionsverksamheten bedriver annan verksamhet som är ägnad att äventyra hans oberoende ställning eller verkställande av revision. Syftet med stadgandet är att trygga revisorns oberoende. Ett sådant krav ingår också i artikel 3 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet.

Annan verksamhet som idkas jämte revisionsverksamheten skall anses vara oförenlig, om den klart kan äventyra utgången av revisionen. Sökanden skall inte få idka näring eller förtjänstverksamhet som kan antas påverka hans självständighet såsom revisor negativt eller rubba det allmänna förtroendet för hans oberoende såsom revisor. Dylik verksamhet som kan äventyra revisorns oberoende eller verkställandet av revisionen kan vara till exempel placeringsverksamhet som är omfattande med hänsyn till revisorns förhållanden, om det ekonomiska intresse som följer av verksamheten ger motiverad anledning att betvivla revisorns oberoende och kunde leda till att hans godkännande återkallas. Revisorns övriga verksamhet skall inte heller få ha sådana drag av huvudsyssla att revisorn inte hinner verkställa revisionen med den omsorg som dess omfattning förutsätter. Momentets 2 punkt skall tillämpas tillsammans med stadgandet om god revisionssed i 16 § och kravet på oberoende i 23 §. Stadgandet kunde tillämpas också på revisionssammanslutningar med stöd av 5 §, som begränsar deras tillåtna verksamhetsområde.

I momentets 3 punkt förutsätts att sökanden har avlagt högre högskoleexamen. Om begreppet högre högskoleexamen stadgas i förordningen om de examina som utgör högskoleamina samt vissa studieprestationers motsvarighet (200/82).

I momentets 4 punkt förutsätts att sökanden har fullgjort studier i ämnen som närmare anges i beslut av handels- och industriministriet. Genom kravet på innehållet skall det säkerställas att sökanden har teoretiska insikter

i de ämnen som är viktiga i revisorns arbete och som också ingår i ämnesförteckningen i det åttonde bolagsrättsliga direktivet. Meningen är att utöver högre högskoleexamen i handels- och industriministeriets beslut skall krävas vissa studieprestationer i redovisning, juridik och revision, antingen innefattade i grundexamen eller avlagda separat.

Kravet på praktisk erfarenhet ingår i momentets 5 punkt. Sökanden skall visa att han har minst fem års praktisk erfarenhet under ledning av en CGR-revisor eller motsvarande erfarenhet av krävande revisions- och redovisningsuppgifter. Syftet med detta krav är att säkerställa att sökanden utöver de teoretiska kunskaperna besitter det praktiska kunnande som behövs i verksamheten såsom godkänd revisor. Kravet som bygger på nuvarande praxis är strängare än vad det åttonde bolagsrättsliga direktivet förutsätter. Enligt artikel 8 i direktivet skall sökanden ha minst tre års revisionsverksamhet, varav minst två år under handledning av en revisor som uppfyller behörighetsvillkoren enligt direktivet.

Erfarenhet av revision erhålls under handledning av en CGR-revisor. Erfarenhet kunde fås på något motsvarande sätt, till exempel genom revisionsarbete för egen räkning, varvid det på basen av revisionsobjekten och deras svårighetsgrad bedöms om revisionserfarenheten är tillräcklig. Erfarenheten i redovisning konstateras med hjälp av de arbetsintyg som sökanden lägger fram och annan skriftlig utredning, när beslut fattas om godkännande av sökanden för yrkesexamen. Eftersom bestämmandet av revisionserfarenhet och redovisningserfarenhet förutsätter exaktare och mera detaljerad reglering, föreslås det att om detta skall bestämmas närmare i handels- och industriministeriets beslut.

För bedömande av sökandens yrkesskicklighet stadgas i momentets 6 punkt att sökanden skall avlägga sådan yrkesexamen för revisorer som avses i 3 §. Om examensinnehållet skall bestämmas närmare i handels- och industriministeriets beslut. Sökanden skall dessutom avge revisorsförsäkran vid underrätten efter det han har godkänts. Syftet med försäkran är att revisorn genom en egen viljeyttring förbinder sig att iaktta de förpliktelser som ankommer på honom, så som god revisionssed.

I paragrafens 2 mom. stadgas om undantag från kraven i 1 mom. 3 och 5 punkten. Såsom revisor kunde i undantagsfall godkännas sök-

ande med lång praktisk erfarenhet om de uppfyller kraven i 1 mom. 1 och 2 punkten, men dock inte motsvarar kravet i 3 och 5 punkten på högskoleexamen och praktisk erfarenhet.

Enligt momentet kunde Centralhandelskammarens revisionsnämnd för det första godkänna en sökande som har 7 års erfarenhet av krävande uppgifter i redovisning, finansiering och juridik, men som inte har sådan högre högskoleexamen som avses i 3 punkten. I detta fall borde sökanden dock uppfylla det krav som avses i paragrafens 1 mom. 5 punkt och som närmare bestäms i handels- och industriministeriets beslut, nämligen kravet på tillräcklig erfarenhet av revision, samt avlägga den yrkesexamen som avses i paragrafens 1 mom. 6 punkt samt uppfylla de övriga kraven enligt 1 mom. Krävande uppgifter är till exempel uppgifter på ledningsnivå i stora företag som idkar omfattande affärsverksamhet.

Med stöd av det andra undantagsstadgandet i momentet kunde Centralhandelskammarens revisionsnämnd godkänna en sökande som har 15 års erfarenhet av krävande uppgifter inom redovisning, finansiering och juridik, men som inte har högskoleexamen enligt 1 mom. 3 punkten eller revisionserfarenhet enligt 1 mom. 5 punkten. Också i dessa fall skall lång erfarenhet i krävande uppgifter inte ersätta den yrkesexamen som avses i 3 §, utan sökanden skall för att bli godkänd avlägga examen och därefter avge försäkran inför rätten. Sökanden skall också uppfylla de övriga kraven, såsom de som avses i 1 mom. 1 och 2 punkten.

Godkännandet av revisorerna skall ske i faser varvid det först skall beslutas om sökanden godkänns att delta i examen. I praktiken är det för ett flertal sökande osäkert hur de klarar sig i examen. Av denna orsak finns i 3 mom. ett stadgande enligt vilket sökanden inte ännu när han godkänns för examen behöver uppfylla det i 1 mom. 2 punkten ställda kravet som avser olämplig verksamhet. Om sökanden annars uppfyller de i 1 och 2 mom. stadgade kraven för avläggande av yrkesexamen, med undantag för 1 mom. 6 punkten, skall han godkännas för examen. Ett beslut på förhand om godkännande för revisorsexamen behövs för att ingen behöver förbereda sig i onödan för yrkesexamen. Efter provet beslutas det om godkännande eller underkännande av examensprestationerna och samtidigt om godkännande eller underkännande av hela ansökan om godkännande för

revisorsexamen. Härvid bör alla behörighetskrav uppfyllas. Sökanden skall kunna söka ändring i Centralhandelskammarens beslut enligt 7 kap.

Om förutsättningarna för godkännande för examen och ansökningsförfarandet meddelas närmare föreskrifter i handels- och industriministeriets beslut. Också Centralhandelskammarens revisorsregler kunde innehålla närmare anvisningar.

Av de skäl som anges i den allmänna motiveringen skall i 4 mom. stadgas att Centralhandelskammarens revisionsnämnd som revisor också kunde godkänna en sökande som har yrkesbehörighet för utövande av revisorsyrket i någon annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsrådet. Stadgandet kunde tillämpas sedan EES-avtalet har trätt i kraft.

En sådan sökande borde före godkännandet såsom behörighetsprov enligt artikel 4.1 b i examensbevisdirektivet genomgå en av Centralhandelskammaren bestämd del av yrkesexamen för revisor. Dessutom borde sökanden inför rätten avge en i 1 mom. 6 punkten avsedd försäkran. Centralhandelskammarens revisionsnämnd skall ha möjlighet att genom provet pröva vilka kunskaper i den nationella lagstiftningen en sökande från en stat inom EES har i de ämnen som är viktiga med hänsyn till revisionsverksamheten. Examen skall avläggas på finska eller svenska och omfatta de ämnen som inte ingått i sökandens examensbevis. Examen kunde innehålla ämnen närmast från de delar i yrkesexamen som gäller revisionsberättelse, handels- och skatterätt samt möjligen också revisionsteknik. Sökandens besvärsmått skall bestämmas enligt 7 kap.

Det förfarande som avses i momentet uppfyller också de krav som ställs i den mellan Finland, Danmark, Island, Norge och Sverige 1990 ingångna överenskommelsen om nordisk arbetsmarknad för personer som under minst tre år har fått högre utbildning som ger yrkeskompetens.

5 §. Av Centralhandelskammaren godkänd revisionssammanslutning. I paragrafen stadgas om de förutsättningar med stöd av vilka Centralhandelskammarens revisionsnämnd såsom revisionssammanslutning (CGR-sammanslutning) godkänner ett aktiebolag, öppet bolag eller kommanditbolag som har förutsättningar för verksamhet såsom oberoende revisionssammanslutning enligt denna lag. Andelslagsför-

men lämpar sig inte väl för utövande av revisionsverksamhet på grund av den andelsverksamhetskaraktär som förutsätts av ett andelslag. En stiftelse får inte idka revisionsverksamhet till följd av den begränsning av rätten att utöva affärsverksamhet, om vilken stadgas i 6 § lagen om stiftelser (109/30). Enligt 5 § föreningslagen får en förening endast idka sådan näring eller förvärvsverksamhet som skall anses ha ekonomiskt ringa betydelse. Av denna orsak kan endast de bolagsformer som nämns i paragrafen få godkännande.

De i paragrafen nämnda förutsättningarna kan i allmänhet konstateras utgående från bolagsordningen eller bolagsavtalet, till vilka ingressen i paragrafen hänvisar. Paragrafen skall med stöd av 6 § och även annars tillämpas också på bolag som söker godkännande av handelskammare. Ett ansökande bolag skall råda över sig själv och vara antecknat i handelsregistret innan det kan bli godkänt som revisionssammanslutning.

Enligt paragrafens 1 punkt kan som revisionsammanslutning endast godkännas ett bolag vars verksamhet består av revision och därtill ansluten verksamhet. Syftet med kravet är att trygga offentlig tillförlitlighet, oberoende och sakkunskap hos de godkända revisionsammanslutningarna. Verksamhetsområdet framgår av bolagsordningen eller bolagsavtalet enligt handelsregisteruppgifterna. Till det godkända verksamhetsområdet kan höra alla i 1 § avsedda revisionsuppgifter. Bolaget får inte jämsides med revisionsverksamheten idka annan verksamhet som är ägnad att äventyra revisorns oberoende eller verkställande av revisionen. I gränsfall fäst avseende vid om det i 23 § stadgade oberoendet för revisorn uppfylls, och om bolaget idkar affärsverksamhet som inte kan övervakas med stöd av 6 kap.

I paragrafens 2 punkt stadgas om begränsningar av äganderätten och utövande av bestämmanderätten i en revisionsammanslutning. Ägandet får inte påverka bolagets verksamhet på ett sätt som äventyrar oberoendet. Uppnåendet av detta mål gynnas om över hälften av ägarna i CGR-sammanslutningen är godkända CGR-revisorer eller CGR-sammanslutningar enligt den föreslagna lagen. Enbart ägandet avgör dock inte. När majoriteten beräknas beaktas utom ägarandelarna också de antal röster som hör till ägandet, och av vilka över hälften bör finnas hos CGR-revisorer eller CGR-sammanslutningar.

Centralhandelskammarens revisionsnämnd kontrollerar kraven beträffande ägandet och antalet röster utgående från de handelsregisteruppgifter som tillställts den i samband med ansökan. I praktiken genomförs ägande- och bestämmanderättsbegränsningarna genom en ägandebegränsning som intas i bolagsordningen eller bolagsavtalet, framför allt genom en klausul om samtycke och inlösen. Att kravet uppfylls och iakttas i fortsättningen skall övervakas enligt 6 kap.

Enligt paragrafens 3 punkt bör CGR-revisorerna utgöra över hälften av medlemmarna och suppleanterna i CGR-sammanslutningens styrelse. Också ordföranden och vice ordföranden skall vara CGR-revisorer. Dessa fysiska personer kunde också vara utomlands godkända revisorer, såsom i de fall som avses i paragrafens 2 och 4 punkt, om de har godkänts i Finland såsom 4 § 4 mom. förutsätter. Frågan om huruvida kravet i 3 punkten uppfylls kan likaså avgöras på basis av handelsregisteruppgifterna.

Enligt paragrafens 4 punkt skall verkställande direktören och vice verkställande direktören vara CGR-revisorer. Detta kan i ansökningsskedet konstateras på basis av bolagsordningen eller bolagsavtalet. Att kravet uppfylls i fortsättningen övervakas enligt 6 kap.

6 §. *Av handelskammare godkänd revisor och revisionssammanslutning.* Enligt paragrafen godkänner en handelskammare revisionsutskott revisorer och revisionssammanslutningar enligt samma principer som Centralhandelskammarens revisionsnämnd godkänner CGR-revisorer och CGR-sammanslutningar enligt 3 — 5 §§. Av Handelskammare godkända revisorer och revisionssammanslutningar är GRM-revisorer och GRM-sammanslutningar. Såsom grundutbildning för en GRM-revisor skall dock räcka lägre högskoleexamen. Också arbetserfarenhetens innehåll skiljer från kraven på godkännande av CGR-revisor. Om revisorer och revisionssammanslutningar som godkänns av handelskammare kunde bestämmas närmare i handels- och industriministeriets beslut. Detaljerade anvisningar kunde enligt nuvarande praxis ingå i de av Centralhandelskammaren fastställda GRM-revisorsreglerna och CGR- och GRM-revisionssammanslutningsreglerna. Om tillsättande av en handelskammare revisionsutskott samt om dess sammansättning och mandattid stadgas i 33 §.

Paragrafens 1 mom. motsvarar behörighets-

villkoren för CGR-revisor i 4 § 1 mom., med undantag för 3 och 5 punkten. I momentets 3 punkt stadgas att handelskammarens revisionsutskott kan godkänna en revisor som har lägre högskoleexamen. Kravet på arbetserfarenhet för en revisor som godkänns av handelskammaren skall enligt momentets 5 punkt likaså vara fem år. Skillnaden är att som revisionserfarenhet och erfarenhet av redovisning skall förslå yrkesmässiga revisions- och redovisningsuppgifter som närmare bestämts i handels- och industriministeriets beslut och att arbetserfarenhet kan förvärfvas också under ledning av en GRM-revisor eller på motsvarande sätt.

Enligt paragrafens 2 mom. kan undantag göras från det i 1 mom. 3 punkten nämnda kravet på högskoleexamen, om sökanden har 7 års erfarenhet av yrkesuppgifter inom redovisning, finansiering och juridik samt dessutom minst tre års praktisk erfarenhet av revision, så som närmare bestäms i handels- och industriministeriets beslut, och om sökanden har 15 års erfarenhet av yrkesuppgifter inom redovisning, finansiering och juridik. Skillnaden jämfört med motsvarande behörighetskrav för CGR-revisor i 4 § 2 mom. är således att erfarenhet inte behöver förvärfvas i lika krävande uppgifter.

Handelskammarens revisionsutskott beslutar med stöd av 3 mom. om en sökande får delta i yrkesexamen för revisorer när han ansöker om godkännande av handelskammaren. Handelskammarens revisionsutskott konstaterar i detta sammanhang om de förutsättningar som avses i paragrafen uppfylls. Centralhandelskammarens revisionsnämnd utarbetar och bedömer enligt nuvarande praxis också uppgifterna vid yrkesexamen för GRM-revisor. I handels- och industriministeriets beslut skall närmare bestämmas om innehållet i examen, så att den uppfyller kraven i det åttonde bolagsrättsliga direktivet. Syftet med examen skall fortfarande vara att testa de teoretiska kunskaperna och förmågan att tillämpa dem i praktiken, vilket verksamheten som GRM-revisor förutsätter. Handelskammarens revisionsutskott skall besluta om godkännande eller avslag på ansökan om GRM-godkännande, sedan resultaten av yrkesexamen blivit klara.

Handelskammarens revisionsutskott godkänner enligt paragrafens 4 mom. revisionssammanslutningarna på samma sätt som Centralhandelskammarens revisionsnämnd godkänner

CGR-sammanslutningarna enligt 5 §. Det i 5 § 2 — 4 punkten stadgade kravet på att en revisor eller revisionssammanslutning är godkänd av Centralhandelskammaren uppfylls också om en sådan revisor eller revisionssammanslutning är godkänd av en handelskammare. Detta undantag behövs för att innehavare av ägande- och bestämmanderätten i en GRM-sammanslutning kunde vara GRM-revisorer och GRM-sammanslutningar samt GRM-revisorer utgöra majoritet i organen samt vara verkställande eller vice verkställande direktör. Kraven uppfylls också av en CGR-revisor.

7 §. *Anteckning i register.* I paragrafens 1 mom. stadgas om det register i vilket alla enligt lagen godkända revisorer och revisionssammanslutningar skall antecknas. Registret förs på handels- och industriministeriet. Syftet med registret är att visa vilka som är godkända revisorer och godkända revisionssammanslutningar.

I registret skall antecknas de revisorer och revisionssammanslutningar som godkänts med stöd av 4—6 §§. Enligt paragrafens 2 mom. anmäler Centralhandelskammarens revisionsnämnd till handels- och industriministeriet såväl de CGR-revisorer och CGR-sammanslutningar som den har godkänt som de av handelskamrarna godkända GRM-revisorerna och GRM-sammanslutningarna för anteckning i registret. Centralhandelskammarens revisionsnämnd skall sörja för att registeranmälningarna har rätt grund, rätt innehåll och görs i tid. På detta sätt kan de registrerades rättsskydd tillgodoses. Handels- och industriministeriet granskar före registreringen endast att anmälan är formellt riktig, ty Centralhandelskammarens revisionsnämnd gör anmälan med iakttagande av det beslutsförfarande som anges i lagen om förvaltningsförfarande (598/82). Att anmälan har rätt innehåll kunde beroende på situationen klarläggas tidigare i flera olika faser. Den registrerade blir en i 2 § avsedd godkänd revisor. Avförande ur registret enligt 8 § betyder att godkännandet har återkallats. Registranteckningen har således offentlig tillförlitlighet. Om registrets närmare innehåll stadgas genom förordning.

Av paragrafens 3 mom. framgår syftet med registret. Endast en i registret antecknad revisor eller revisionssammanslutning har rätt att använda benämningen av Centralhandelskammaren godkänd revisor (CGR-revisor) eller av handelskammare godkänd revisor (GRM-revi-

sor) eller av Centralhandelskammaren godkänd revisionssammanslutning (CGR-sammanslutning) eller av handelskammare godkänd revisionssammanslutning (GRM-sammanslutning) eller förkortningar som syftar på dessa. Olovlig användning av uttryck som avser godkänd revisor eller revisionssammanslutning är en straffbar gärning enligt lagens 43 §.

Enligt paragrafens 4 mom. ges på begäran intyg och utdrag ur registret.

8 §. *Avförande ur registret.* I paragrafen stadgas om avförande av en godkänd revisor ur registret. Enligt 1 mom. förutsätter detta att godkännandet har återkallats eller upphört. Härvid bör Centralhandelskammarens revisionsnämnd göra anmälan för strykning ur registret. Enligt 2 mom. kunde anmälan också göras av ett organ som enligt 6 och 7 kap. har återkallat godkännandet av revisorn, om detta beslut har vunnit laga kraft. Godkännande av revisor kunde upphöra enligt 40 §. Registreringsstadgandet i 8 § skall också gälla godkänd revisionssammanslutning.

3 kap. Skyldighet att låta verkställa revision

9 §. *Revisionsskyldighet.* Enligt 1 mom. skall sammanslutningar och stiftelser utse revisor och verkställa revision så som stadgas i denna eller någon annan lag. Den valda revisors skyldigheter att verkställa årlig revision samt sörja för andra lagstadgade revisorsuppgifter så som stadgas i den föreslagna lagen och respektive associationslag samt värdepappersmarknadslagen. Antalet revisorer och valförfarandet varierar i de olika associationslagarna och lagen om stiftelser. Av denna orsak har det ansetts vara ändamålsenligt att i den föreslagna lagen hänvisa till stadgandena om skyldighet att tillsätta revisorer i andra lagar. Härvid återfinns också specialstadgandena om val av revisor i respektive sammanslutningslag och lagen om stiftelser. Den föreslagna lagen skall innehålla tilläggsstadganden, som kompletterar associationslagarna och lagen om stiftelser och som avser val av godkänd revisor. Stadgandena finns i lagens 11 och 12 §§. I lagens 27 § finns ett stadgande om länsstyrelsens skyldighet att välja revisor i fall av försummelse. Den till skydd för minoriteten i aktiebolag och andelslag stadgade rätten att kräva godkänd revisor och särskild granskning skall alltså regleras i

respektive sammanslutningslag. I lagens 4 kap. stadgas om revisionens innehåll.

Särskilt stadgandena i den föreslagna lagens 3 kap. om tvång att välja godkänd revisor kan man mycket snart bli tvungen att ändra på grund av de föreslagna ändringarna i lagen om aktiebolag. Aktiebolagslagskommissionen 1990 föreslår (kommittébetänkande 1992:32) att aktiebolagen skall indelas i offentliga och privata aktiebolag. För offentliga bolag föreslås en mera omfattande informationsskyldighet och skyldighet att i alla offentliga aktiebolag, oberoende av storleken välja minst en av bolagsstämman utsedd CGR-revisor.

I paragrafens 2 mom. finns ett stadgande om skyldighet att utse revisorssuppleant när endast en revisor har valts i sammanslutningen. I stadgandet nämns inte stiftelser eftersom en stiftelse enligt 12 § 1 mom. lagen om stiftelser alltid skall ha två revisorer. Enligt momentet skall på revisorssuppleant tillämpas stadgandena om revisor i den föreslagna lagen och respektive sammanslutningslag samt lagen om stiftelser. Momentet motsvarar 10 kap. 1 § 2 mom. i den gällande lagen om aktiebolag, och den princip som anges i lagrummet utsträcks således till att gälla också andra sammanslutningar och stiftelser.

10 §. *Revisors allmänna behörighet.* I paragrafen anges de allmänna behörighetsvillkor som varje revisor minst bör uppfylla. Till revisor kunde enligt 1 mom. väljas endast en fysisk person eller en enligt 2 kap. godkänd och registrerad CGR- eller GRM-sammanslutning. Revisorn skall ha en sådan insikt och erfarenhet av frågor som gäller redovisning, ekonomi och juridik och revision som med hänsyn till arten och omfånget av sammanslutningens eller stiftelsens verksamhet behövs för uppgiften. Den som är omyndig eller försatt i konkurs kan inte väljas till revisor. Målet för behörighetsvillkoren förutsätter att de uppfylls under hela den tid uppgiften sköts.

Som förebild för paragrafen har använts 10 kap. 3 § i den gällande lagen om aktiebolag. Detta stadgande har i praktiken tolkats extensivt. I många fall har endast jävsstadgandena ansetts begränsa valet av revisor och krav har inte ställts på kompetensen. Den föreslagna paragrafen skärper behörighetskraven. Av en revisor skall dock inte förutsättas att han verkställer revision som yrke. Han bör dock känna bokförings- och bokslutspraxis så väl att han självständigt kan bedöma de laglighetsom-

ständigheter som hör till uppdraget. Med insikter i revision och rättsliga frågor avses i paragrafen minst kännedom om de stadganden som gäller revision och som ansluter sig till den. Vidare bör revisorn ha tillräckliga insikter i revisionsteknik och uppgifter som centralt hör till revisionen. Om behörigheten uppfylls bedöms från fall till fall utgående från arten och omfånget av sammanslutningens eller stiftelsens verksamhet. Såsom formellt kompetenskrav förutsätts i paragrafen dessutom att revisorn är myndig, varför den som är omyndig eller ställd under förmyndarskap eller är försatt i konkurs inte kan väljas till revisor. En viktig ändring jämfört med den gällande lagen är att kravet på medborgarskap frångås. Minst en revisor skall enligt 2 mom. vara bosatt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller vara en revisionssammanslutning som avses i 5 eller 6 §.

11 §. *Skyldighet att välja godkänd revisor.* I paragrafen stadgas om skyldighet att utse godkänd revisor. Stadgandet skall tillämpas utöver de stadganden om revisionsskyldighet som ingår i de olika sammanslutningslagarna och lagen om stiftelser. Om skyldigheten att välja revisor finns stadganden till exempel i 10 kap. 1 § lagen om aktiebolag, 2 kap. 12 § lagen om stiftelser och 10 kap. lagen om öppna bolag och kommanditbolag.

Enligt paragrafens 1 mom. skall, utöver vad som annanstans i lag stadgas om skyldighet att utse revisor, minst en revisor vara godkänd revisor, om beträffande sammanslutningen eller stiftelsen minst två av de tre förutsättningar som anges i 1 mom. uppfylls: balansomslutningen enligt bokslutet för den föregående räkenskapsperioden överstiger två miljoner mark (1 punkten), omsättningen eller motsvarande avkastning enligt bokslutet för den föregående räkenskapsperioden överstiger fyra miljoner mark (2 punkten) och det genomsnittliga antalet anställda under den föregående räkenskapsperioden överstiger 10 personer (3 punkten). Med avkastning avses i stadgandets 2 punkt all avkastning, som till exempel beträffande en förening kan vara avkastning av den egentliga verksamheten, avkastningar av placeringar och avkastning av medelsanskaffning. Om det inte enligt gällande associationslagstiftning krävs att en sammanslutning skall ha en verksamhetsberättelse, borde antalet anställda enligt 3 punkten utredas på något annat sätt.

Jämfört med den gällande lagstiftningen ut-

vidgar förslaget skyldigheten att anlita godkänd revisor. Enligt 10 kap. 4 § lagen om aktiebolag skall ett bolag eller ett moderbolag välja en godkänd revisor, om bolagets eller koncernens bundna egna kapital är större än 2 miljoner mark. På motsvarande sätt skall ett andelslag välja en godkänd revisor, om det bundna egna kapitalet är över en miljon mark eller det under de två senaste räkenskapsperioderna har haft i genomsnitt mer än 200 personer anställda eller andelslaget har placeringskapital. Kriteriet i stadgandets 3 punkt beträffande det genomsnittliga antalet anställda finns i det fjärde bolagsrättsliga direktivets 11 artikel som det tredje kriteriet jämsides med omsättningens slutsumma och balansomslutningen. Kravet i paragrafens 1 mom. uppfylls om minst en av revisorerna är godkänd revisor. Sammanslutningen kunde dessutom välja andra än godkända revisorer, om inte denna rätt har begränsats i associationslagstiftningen eller till exempel i bolagsordningen.

Som förebild för gränsvärdena i momentet har använts 11 kap. 14 § 2 mom. lagen om aktiebolag. Enligt detta stadgande skall bolag som överskrider samma gränsvärden som i det föreslagna momentet offentliggöra sina bokslutsuppgifter genom att lämna in dem till handelsregistermyndigheten.

Enligt paragrafens 2 mom. kan endast en godkänd revisor vara revisor, om sammanslutningen uppfyller minst två av de i stadgandet avsedda tre förutsättningarna: balansomslutningen enligt bokslutet för den föregående räkenskapsperioden överstiger 12,5 miljoner mark (1 punkten), omsättningen eller motsvarande avkastning enligt bokslutet för den föregående räkenskapsperioden överstiger 25 miljoner mark (2 punkten) och sammanslutningen under den föregående räkenskapsperioden i medeltal har haft flera än 50 anställda (3 punkten). Det skall inte vara möjligt att i en sådan sammanslutning välja någon annan revisor än en godkänd revisor, inte ens jämsides med en revisor som motsvarar kraven. Behörighetskravet bygger på det ovillkorliga stadgandet i artikel 2 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet. Enligt det kan endast en revisor som uppfyller behörighetsvillkoren enligt direktivet väljas för att verkställa lagstadgad revision av bokslutet i en sammanslutning som överstiger de gränsvärden som anges i artikel 11 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Tillämpning av stadgandet på GRM-revisorer skall regleras

genom förordning med stöd av lagens 48 § 4 mom.

Gränsvärdena i mark i momentet motsvarar de för gränsvärdena i 11 artikel i det fjärde bolagsrättsliga direktivet planerade, av kommissionen 1993 föreslagna justeringarna. Stora bolag är redan enligt den gällande lagstiftningen föremål för strängare krav än normalt på tillförlitlighet och offentlighet. En bokföringskyldig som bedriver affärsverksamhet som överskrider de i bokföringslagens 33 § avsedda gränsvärdena skall inom sex månader från räkenskapsperiodens utgång tillställa patent- och registerstyrelsens handelsregisteravdelning en bestyrkt kopia av resultaträkningen och balansräkningen jämte bilagor. De föreslagna gränsvärdena i markbelopp är dock större än de gränsvärden som avses i bokföringslagens 33 §.

Valet av revisor enligt paragrafen avser kommande räkenskapsperioder. Revisorn väljs vid bolagsstämman eller motsvarande organs sammanträde alltid för en ny och inte för en avslutad räkenskapsperiod. Revisorn kan också väljas för flera räkenskapsperioder. Härvid bör sammanslutningen förutse om de i paragrafen avsedda gränsvärdena kommer att överskridas under de förestående räkenskapsperioderna. Om kraven på behörighet för revisorn inte uppfylls, skall sammanslutningen välja en ny revisor, t.o.m. mitt under räkenskapsperioden.

12 §. *Skyldighet att välja CGR-revisor eller CGR-sammanslutning.* Enligt paragrafen skall till revisor i de största sammanslutningarna och stiftelserna väljas minst en av Centralhandelskammaren godkänd revisor eller revisionssammanslutning, om sammanslutningen är ett i värdepappersmarknadslagen avsett börsbolag eller avtalsmarknadsbolag, eller om sammanslutningen eller stiftelsen uppfyller minst två av följande tre förutsättningar under den föregående räkenskapsperioden: balansomslutningen överstiger 150 miljoner mark (1 punkten), omsättningen har överstigit 300 miljoner mark (2 punkten) och antalet anställda har varit större än 300 (3 punkten).

Enligt 1 kap. 4 § värdepappersmarknadslagen är ett börsbolag ett bolag vars aktier eller sådana värdepapper som enligt lagen om aktiebolag berättigar till aktier med vilka kan bedrivas handel på en fondbörs. Ett avtalsmarknadsbolag är ett bolag om vars aktier eller sådana värdepapper som enligt lagen om aktiebolag berättigar till aktier har ingåtts ett

kursförmedlingsavtal. Enligt 10 kap. 5 § i den gällande lagen om aktiebolagslag förutsätts det minst en CGR-revisor, om bolagets aktier eller skuldebrev noteras på fondbörsen eller om bolaget under de två senaste räkenskapsperioderna har haft mera än 500 anställda. Dessutom ingår det i speciallagstiftningen om vissa branscher, såsom bank- och försäkringsbolagslagstiftningen, bestämmelser enligt vilka endast en CGR-revisor kan väljas till revisor. Den föreslagna paragrafen har jämfört med lagen om aktiebolag ändrats så att indelningen av noterade bolag motsvarar sådana i bolag som noteras av egen vilja och andra bolag som är föremål för offentlig handel. Det föreslagna stadgandet skall gälla bolag som är noterade av bolagets egen vilja så som avses i värdepappersmarknadslagen.

Den gällande lagstiftningen känner inte gränser i fråga om omsättningen eller balansräkningen när det gäller kravet på CGR-revisorer. Genom paragrafen utvidgas användningen av CGR-revisorer i medelstora och stora företag. Syftet med stadgandet är att säkerställa en så yrkesskicklig revision som möjligt i företag som utgående från omfattningen av deras verksamhet kan antas ha en stor krets av intressegrupper.

13 §. *Revision av koncerner.* Enligt 1 mom. skall en godkänd revisor väljas enligt 11 och 12 §§ i sammanslutningar och stiftelser som är moderföretag i en koncern, om minst två av de tre förutsättningar som avses i 11 eller 12 § uppfylls. Tillämpningen av stadgandet innebär t.ex. att det inom en koncerns moderföretag skulle väljas åtminstone en CGR-revisor enligt 12 §, då koncernbokslutet för den föregående räkenskapsperioden visar att koncernens omsättning överstiger 300 miljoner mark eller koncernbalansomslutningen överstiger 150 miljoner mark eller det genomsnittliga antalet anställda i koncernen överstiger 300. Revisionslagen skall tillämpas på företagshelheten på samma sätt som på en enskilda sammanslutning eller stiftelse. En godkänd revisor skall väljas när villkoren uppfylls, också om koncernen inte är skyldig att uppgöra koncernbokslut.

Enligt 2 mom. skall minst en av revisorerna i en sammanslutning eller stiftelse som är moderföretag i en koncern också utses till revisor i en sammanslutning som är dotterföretag i koncernen. Undantag kan göras endast av motiverat skäl. Ett sådant skäl kan vara t.ex. ett företagsköp som skall göras mitt under

räkenskapsperioden, då koncernen får ett nytt dotterbolag vars revisorer redan har valts. Det är ändamålsenligt att utsträcka denna skyldighet till alla former av sammanslutningar.

Man kan senare bli tvungen att se över paragrafen på grund av de koncernstadganden som föreslås av aktiebolagslagskommissionen.

14 §. *Val av OFR-revisor.* Enligt paragrafen kan i sådana sammanslutningar och stiftelser där en kommun eller samkommun har bestämmanderätten i stället för en CGR-revisor väljas en av revisionsnämnden för den offentliga förvaltningen och ekonomin godkänd revisor (OFR-revisor) utan hinder av vad 11—13 §§ stadgar om val av godkänd revisor.

Enligt 10 kap. 4 § 6 mom. i den gällande lagen om aktiebolag kan det genom beslut av statsrådet bestämmas att de krav på val av godkänd revisor i 1—3 mom. i nämnda paragraf inte skall tillämpas på bland annat aktiebolag av vars aktier mer än hälften ägs av en kommun eller ett kommunalförbund och vars revision uppfyller de i beslutet nämnda villkoren. Enligt 2 § i statsrådets beslut om revision i vissa fall i aktiebolag, av vars aktier andelslag, kommun eller kommunalförbund äger majoriteten (102/80) kan undantagsstadgandet i lagen om aktiebolag tillämpas, om till en revisor i bolaget har valts en hos kommunernas centralorganisation anställd person som har revisionsuppgifter som huvudsyssla eller en i 94 § 2 mom. kommunallagen (953/76) avsedd person som kommunernas centralorganisation har godkänt såsom revisor i sådana bolag. Syftet med undantagsstadgandet är att trygga den offentliga ägarens intresse och att de kommunalekonomiska synpunkterna beaktas vid revisionen av kommunala bolag.

Kommunerna och samkommunerna organiserar i allt större omfattning sin serviceproduktion och andra uppgifter inom den offentliga förvaltningen i sammanslutningsformer som är bokföringsskyldiga, också i form av koncerner. Vid revisionen av sammanslutningar med kommunal majoritet är det fortfarande nödvändigt att också trygga kunskande och kännedom inom den offentliga förvaltningen. Enligt vedertagen rättspraxis som gäller kommunens verksamhetsområde kan kommunerna endast av särskilda skäl idka affärsverksamhet eller äga aktier i ett aktiebolag som bedriver sådan verksamhet, om det inte är fråga om en verksamhet som är naturlig för kommunen, och som närmast avser att utveckla de allmän-

na betingelserna. Sammanslutningarna med kommunal majoritet sköter därför i allmänhet t.ex. distribution av vatten, värme eller elektricitet eller exempelvis allmännyttig bostadsverksamhet.

Avsikten är att 10 kap. 4 § lagen om aktiebolag skall ändras samtidigt. Den föreslagna paragrafen skall ersätta undantagsstadgandet i lagen om aktiebolag. Paragrafen skall tillåta att i sammanslutningar, där en kommun eller samkommun har bestämmanderätten, i stället för GRM-revisor till revisor får väljas en av revisionsnämnden för den offentliga förvaltningen och ekonomin godkänd revisor (OFR-revisor). Stadgandet innebär att en OFR-revisor inte jämföras med en CGR-revisor. En OFR-revisor skall inte kunna väljas när 12 och 13 §§ i den föreslagna lagen förutsätter att en CGR-revisor väljs.

Om OFR-nämnden och OFR-revisor, behörighetsvillor, examen och tillsyn stadgas i förordningen om examen för revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin (926/91). Enligt förordningens 1 § finns för konstaterande av yrkesfärdigheten hos personer i revisionsuppgifter i bl.a. sammanslutningar med kommunal majoritet examen för revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin (OFR-examen). Enligt förordningens 1 § finns för ordnande av OFR-examen i anslutning till finansministeriet en revisionsnämnd för den offentliga förvaltningen och ekonomin (OFR-nämnden). Det planeras att också kommunallagen skall ändras så att åtminstone en revisor i en kommun skall vara OFR-revisor. Sammanslutningar med kommunal majoritet skiljer sig beträffande branschen och storleken från statsbolagen, för vilkas del det inte finns behov till motsvarande reglering.

OFR-revisorn skall såsom revisor i en bokföringsskyldig sammanslutning vara en i den föreslagna lagens 2 § avsedd revisor, varför lagen skall tillämpas också på honom, med undantag för de stadganden som endast gäller godkända revisorer. Den föreslagna lagen och dessutom specialstadgandena i förordningen om examen för revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin skall gälla OFR-revisorerna. OFR-examen skall utvecklas så att den motsvarar kraven i det åttonde bolagsrättsliga direktivet. Enligt lagens 48 § 4 mom. kan paragrafen tillämpas på sammanslutningar och stiftelser som överskrider de i 11 § 2 mom. nämnda gränsvärdena, räknat från en tidpunkt

som fastställs genom förordning, sedan det har klarlagts att examen motsvarar kraven i direktivet.

15 §. *Huvudansvarig revisor i revisionssammanslutning.* Om en revisionssammanslutning har valts till revisor, skall den meddela den sammanslutning eller stiftelse som revisionen gäller vem som bär huvudansvaret för verkställandet av revisionen. Enligt paragrafen skall den huvudansvariga revisorn ha minst samma behörighet som revisionssammanslutningen. Med detta avses att om en revisionssammanslutning har valts till revisor i en sammanslutning som skall ha minst GRM-revisor, skall den huvudansvarige revisorn vara minst GRM-revisor. Om en CGR-sammanslutning har valts till revisor, skall den huvudansvariga revisorn alltid vara CGR-revisor. Också stadgandena i 23 och 24 §§ om revisors oberoende ställning skall tillämpas på den huvudansvariga revisorn.

Den huvudansvariga revisorn har enligt paragrafen samma rättighet och skyldighet att vara närvarande vid sammanslutningens eller stiftelsens möten som annars gäller i fråga om revisor med stöd av den föreslagna lagens 21 §.

4 kap. Revisionens innehåll

16 §. *Skyldighet att iaktta god revisionssed.* Enligt 1 mom. skall en revisor iaktta god revisionssed när han utför uppdrag som nämns i 1 §. Stadgandet skall gälla både godkända revisorer och andra revisorer. Skyldigheten skall omfatta revision och annan verksamhet som enligt stadganden åligger en revisor. Stadgandet skall också gälla annan verksamhet som en godkänd revisor bedriver i egenskap av sådan.

Med skyldighet att iaktta god revisionssed avses skyldighet att vid revisionsuppdrag följa den revisionspraxis som allmänt iakttas av omsorgsfulla yrkesmän. Revisorn skall vid planeringen och verkställandet av revisionen samt rapporteringen utnyttja de metoder som allmänt används av omsorgsfulla yrkesmän. Revisorn skall granska de nödvändiga omständigheterna, så att han kan lämna en i 19 § avsedd revisionsberättelse. Paragrafen täcker det krav i artikel 23 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet enligt vilket medlemsstaterna skall sörja för att 'yrkesmässig omsorg' iakttas vid lagstadgad revision.

I den gällande lagstiftningen hänvisas på

många ställen till god revisionssed. I 10 kap. 7 § 1 mom. lagen om aktiebolag och 10 kap. 6 § 1 mom. lagen om öppna bolag och kommanditbolag stadgas att revisorn i den omfattning som god revisionssed förutsätter skall granska bokslutet och bokföringen samt bolagets förvaltning. På bostadsaktiebolag tillämpas enligt 3 § lagen om bostadsaktiebolag stadgandet i 10 kap. 7 § lagen om aktiebolag. I 12 § 4 mom. lagen om stiftelser och 38 § föreningslagen finns stadganden med samma innehåll. Dessa stadganden har använts som förebild för det föreslagna momentet.

God revisionssed är sedvanerätt som kan jämföras med god advokatsed och god bokföringssed. En revisor skall i sin verksamhet följa både etiskt och yrkesmässigt godtagbara principer. CGR-föreningen rf godkände den 10 januari 1992 anvisningar för sina medlemmar, i vilka skriftligen redogörs för nivån på den verksamhet som en omsorgsfull yrkesman bedriver. Anvisningarna kan också mera allmänt användas som riktlinjer då det t.ex. vid rättgång prövas om god revisionssed har iakttagits. God revisionssed har också behandlats i fackpublikationer på området. Ställningstaganden kan också sökas i domstolarnas och Centralhandelskammarens revisionsnämnds avgöranden. En viktig uppgift för statens revisionsnämnd är enligt 28 § att sörja för utvecklande av god revisionssed.

I verksamhet som avses i 1 § 2 mom. och som inte hör till en revisors lagstadgade verksamhet varierar god revisionssed beroende på uppdragets art. T.ex. vid specialrevision av ett konkursbo kan god revisionssed innebära samma sak som vid årsrevision, även om den också kan påverkas av att granskningen betonar omständigheter som ligger i konkursborgenärernas intresse, t.ex. utredande av återvinningsgrunderna, och inte bedömning av hur minoritetsaktieägarna behandlas. Gemensamma drag finns också mellan å ena sidan ett utlåtande om aktiernas värde och revision i samband med ett företagsköp och å andra sidan granskning av ett emissionsprospekt som avses i värdepappersmarknadslagen. I fråga om skatterådgivning eller uppdrag som gäller utvecklande av organisationen kan det vara svårare att definiera god revisionssed. Härvid kan ledning sökas i de krav på omsorg och aktsamhet som allmänt ställs på revisorer i den föreslagna lagen. Från revisorskårens synpunkt är det viktigt att det ordnas utbildning

och informeras om begreppet av god revisions-sed.

Enligt 2 mom. skall en revisor följa särskilda anvisningar av bolagsmän, bolagsstämman eller andra motsvarande organ, om anvisningarna inte står i strid med lag, bolagsordning, stadgarna, bolagsavtalet eller god revisionssed. Paragrafens 1 mom. skall ses som huvudregeln för förpliktelsen att iaktta god revisionssed och 2 mom. som ett förtydligande av den. I 2 mom. konstateras vilka anvisningar revisorn dessutom skall följa. Bolagsmännen, bolagsstämman eller motsvarande organ kan t.ex. bestämma att revisorn inte får anlita ett biträde vid revisionen, att en mera noggrann utredning skall ges utöver den sedvanliga revisionen eller att uttalanden om vissa omständigheter skall tas in i revisionsberättelsen.

Stadgandet stämmer överens med 10 kap. 7 § 3 mom. i den gällande lagen om aktiebolag. Ett sådant motsvarande organ som avses i stadgandet är t.ex. den fondandelsägarstämman som avses i lagen om placeringsfonder (480/87). Med stadgar avses också en placeringsfonds stadgar.

17 §. *Revisionsobjekt.* Enligt 1 mom. innebär revision granskning av sammanslutningens eller stiftelsens bokföring, bokslut och förvaltning under räkenskapsperioden. De dokument som ingår i bokföringen och bokslutet fastställs enligt bokföringslagen och eventuella andra lagar, som skall iaktas i den sammanslutning eller stiftelse som skall granskas när bokslutet görs upp. Till bokslutet hör resultaträkning, balansräkning samt uppgifter som skall lämnas i bilagorna till dem. Bokslutet bekräftas med specifikationer till balansräkningen. I bokslutet kan med stöd av en lag som gäller sammanslutningen ingå styrelsens verksamhetsberättelse, varvid denna omfattas av revisionen. Paragrafen gäller de åtgärder som föregår lämnandet av revisionsberättelse. På grundvalen av granskningen av bokslutet bör revisorn kunna bilda sig en grundad uppfattning om huruvida bokslutet är uppgjort i överensstämmelse med gällande stadganden. God revisionssed förutsätter att revisorn utreder hur räkenskapsperiodens resultat har uppstått och styrker att resultaträkningen för räkenskapsperioden är lagenligt uppgjort. Revisorn skall också styrka att uppgifterna i resultaträkningen och balansräkningen bygger på bokföringen samt att de uppgifter som lag och god bokföringssed förutsätter framläggs i bokslutet.

Revisionsobjektet skall fastställas på basis av de stadganden om uppgörande av bokslut som finns i den lagstiftning som skall tillämpas på sammanslutningen samt i bokföringslagen. Verksamhetsberättelsen skall höra till granskningen av bokslutet, om en lag eller sammanslutningens stadgar, bolagsavtal eller motsvarande eller ett beslut av sammanslutningen förutsätter att en verksamhetsberättelse uppgörs.

Också granskning av förvaltningen skall höra till revisionen. Förebilden för momentet är 10 kap. 7 § i den gällande lagen om aktiebolag, enligt vilken revisorn i den omfattning som god revisionssed förutsätter skall granska också bolagets förvaltning. Granskning av förvaltningen hör också till revisorns uppgifter enligt 12 § 1 mom. i den gällande lagen om stiftelser. I praktiken ingår granskningen av förvaltningen som en naturlig del i granskningen av bokslutet. Om iakttagandet av lagstiftning och beslut som fattats av sammanslutningens beslutsfattande organ skall revisorn uttala sig särskilt i den i 19 § avsedda revisionsberättelsen. Med tanke på verkställandet av revisionen saknar uppdelningen i bokföring, bokslut och förvaltning betydelse, eftersom dessa i praktiken utgör en helhet.

Vid granskning av förvaltningen är revisorns främsta uppgift att övervaka lagligheten i ledningens verksamheten, inte att klargöra företagsekonomiska synpunkter. Denna uppgift har ansetts omfatta en skyldighet att utreda t.ex. sådana omständigheter som brister och riskfaktorer inom organisationen, huruvida beslut och lagstadgade förpliktelser har verkställts på ett behörigt sätt, försäkringars täckningsgrad, pantsättning och förvaring av värdepapper samt brister och fel i skattedeklarationen. För utomstående parter vidkommande är det viktigt att revisorn undersöker om det finns förutsättningar att fortsätta verksamheten.

Av revisorn förutsätts också kännedom om de stadganden som gäller revisionsobjektet. Som det konstateras i den allmänna motiveringen, har avsikten med att stadga om inbörden av revisionen genom en allmän lag i stället för genom speciallagar inte alls varit ändra på nuvarande vedertagna praxis för olika sammanslutningstyper och stiftelser. Så omfattar t.ex. granskningen av förvaltningen i aktiebolag och andelslag också övervakning av iakttagandet av stadgandena om minoritets-

skydd och andra specialstadganden i lagstiftningen om aktiebolag och andelslag samt bestämmelserna i bolagsordningen eller stadgar-
na.

Enligt 2 mom. skall en revisor i en sammanslutning eller stiftelse som är moderföretag också granska koncernbokslutet och det inbördes förhållandet mellan sammanslutningarna inom koncernen och stiftelsen i övrigt. Granskningen skall härvid i synnerhet gälla det inbördes förhållandet mellan sammanslutningarna inom koncernen och stiftelsen. Eftersom stiftelser endast kan vara moderföretag, kan det bara finnas en stiftelse i en koncern. Som förebild för momentet har använts 10 kap. 7 § 2 mom. lagen om aktiebolag.

18 §. *Revisionsanteckning.* I paragrafen stadgas om att en anteckning om revisionen skall göras och om dess minimiinnehåll. När revisionen har slutförts, skall revisorn på bokslutet göra en anteckning om detta och där hänvisa till revisionsberättelsen samt uttala sig om huruvida bokslutet är uppgjort enligt god bokföringssed. Syftet med revisionsanteckningen är att på ett tillförlitligt sätt individualisera det bokslut som revisorn har granskat. Revisionsanteckningen görs genom en anteckning i balansboken som visar att revisionen har slutförts och att en berättelse har givits om revisionen. Revisorn undertecknar revisionsanteckningen på en pappersutskrift av bokslutet. Är revisorerna flera, skall alla underteckna revisionsanteckningen. Den revisionsanteckning som paragrafen förutsätter innehåller i praktiken åtminstone datering, underskrift och en hänvisning till verkställd revision och till den revisionsberättelse som givits på grund av revisionen samt ett uttalande om att god bokföringssed har iakttagits.

19 §. *Revisionsberättelse.* En revisor skall ge en revisionsberättelse om sin revision. Berättelsen skall göras upp enligt det allmänna stadgandet i paragrafen och kompletterande specialstadganden i den lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen. Revisionsberättelsen är revisorns skriftliga rapport till det organ i sammanslutningen eller stiftelsen som utsett honom till uppdraget och som beslutar om godkännande eller fastställande av bokslutet. Revisionen innebär i första hand övervakning av lagenligheten. En revisors uppgift är således i första hand att kontrollera att bokslutet har gjorts upp i överensstämmelse med bokföringslagen och övriga stadganden och bestämmelser

om hur bokslut skall uppgöras. I praktiken kan det vara svårt att skilja laglighets- och ändamålsenlighetssynpunkter från varandra vid revisionen. Som exempel på sådan gränsdragning kan nämnas en revisors uttalande i revisionsberättelsen om disponering av resultatet på det sätt som styrelsen eller motsvarande organ föreslagit. En revisor skall i sin rapport alltid beakta ägarnas och andra intressegruppers informationsbehov.

Enligt 1 mom. skall revisionsberättelsen lämnas till styrelsen för sammanslutningen eller stiftelsen eller till motsvarande organ senast två veckor före det sammanträde där bokslutet framläggs för fastställelse. Detta stadgande överensstämmer med 10 kap. 10 § 1 mom. lagen om aktiebolag. I lagen om bostadsaktiebolag (809/91), föreningslagen och lagen om stiftelser nämns inte inom vilken tid revisionsberättelsen skall lämnas. Enligt lagen om placeringsfonder, lagen om försäkringskassor (1164/92) och personalfondslagen (814/89) skall berättelsen lämnas två veckor före det sammanträde där bokslutet fastställs. Förebilden för detta stadgande har varit motsvarande lagrum i lagen om aktiebolag. Enligt 10 kap. 8 § 1 mom. lagen om öppna bolag och kommanditbolag skall revisorn för varje räkenskapsperiod till bolaget avge en revisionsberättelse inom fem månader efter räkenskapsperiodens utgång. Enligt 91 § lagen om andelslag skall revisionsberättelsen lämnas till andelslagets styrelse minst en vecka före den andelsstämma på vilken bokslutet skall framläggas för fastställelse.

Öppna bolag och kommanditbolag avviker som sammanslutningsform från andra sammanslutningar i fråga om både förvaltning och funktioner. I deras fall stadgas inte om godkännande av bokslutet eller annan på bokslutet grundad övervakning. Därför finns det inget behov av att förenhetliga regleringen vad gäller öppna bolag och kommanditbolag. I samband med att den föreslagna lagen stiftas föreslås därför att de stadganden som avviker från revisionslagen i fråga om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen skall kvarstå i lagarna om de sistnämnda sammanslutningarna på grund av deras speciella natur. Med undantag av öppna bolag och kommanditbolag skall revisionsberättelsen alltså ges senast två veckor före det sammanträde där bokslutet framläggs för fastställelse.

Stadgandets karaktär av allmänt stadgande

medför att revisionsberättelsens innehåll dessutom bestäms med stöd av den speciallagstiftning som gäller sammanslutningen eller stiftelsen. Revisionsberättelsen skall uppfylla de krav som god revisionssed ställer. God revisionssed förutsätter att revisorn i revisionsberättelsen ger en sanningsenlig, tillräcklig och tydlig bild av revisionen och de slutsatser som dragits med stöd av den. Revisionsberättelsen skall innehålla de uttalanden som nämns i 1—5 punkten. Om en omständighet om vilken revisorn enligt stadgandet skall uttala sig inte har något samband med sammanslutningens eller stiftelsens bokslut på grund av verksamhetens art eller en enskild situation, uttalar han sig naturligtvis inte om den.

Enligt 1 mom. 1 punkten skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida bokslutet är uppgjort i överensstämmelse med bokföringslagen samt övriga stadganden och bestämmelser om hur bokslut skall uppgöras. En revisor skall uttala sig om den saken oberoende av om hans uttalande är positivt eller negativt. Revisorn kan uttala sig positivt, om han med stöd av revisionen har blivit förvissad om att bokslutet är lagenligt. Om en lag som skall tillämpas vid uppgörandet av bokslutet inte har iakttagits, skall revisorn framlägga detta i revisionsberättelsen. Om lagen inte har iakttagits, skall det framgå av revisionsberättelsen på vilket sätt avvikelse från lagen har skett. Till övriga stadganden och bestämmelser anses höra t.ex. finansinspektionens beslut om ett kreditinstituts bokföring och bokslut samt finansministeriets beslut med stöd av 57 b § lagen om placeringsfonder.

Momentets 2 punkt förutsätter att revisorn uttalar sig om huruvida bokslutet på det sätt som avses i bokföringslagen ger riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av sammanslutningens eller stiftelsens verksamhet och ekonomiska ställning. Det föreslagna stadgandet ansluter sig till en lag om ändring av bokföringslagen (1572/92). Enligt 9 § 2 mom. bokföringslagen skall bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och ekonomiska ställning. De tilläggsuppgifter som krävs för detta skall lämnas i bilagorna till resultaträkningen och balansräkningen. Kravet i bokföringslagen är riktat mot den som gör upp bokslutet. Bokslutet skall innehålla de uppgifter som lagen förutsätter. Riktigheten och tillräckligheten hos bokslutsuppgifterna be-

stäms enligt bokföringslagen och god bokföringssed. Om det i bokslutet saknas uppgifter som enligt en uttrycklig bestämmelse i lagen eller god bokföringssed borde finnas med, ger bokslutet inte tillräckliga uppgifter. Revisorn skall i sin berättelse också då han avger ett positivt uttalande uttrycka sin uppfattning om bokslutsuppgifternas riktighet och tillräcklighet. Ett eventuellt negativt uttalande skall motiveras. Revisorn bedömer bokslutets riktighet och tillräcklighet utgående från bokföringslagen och stadganden som utfärdats med stöd av den samt eventuella övriga lagar om hur bokslut skall uppgöras. Bedömningen av riktigheten och tillräckligheten innebär övervakning av lagenligheten. Till lagenligheten hör att bokslutet har gjorts upp enligt god bokföringssed.

När en revisor gör ett sådant uttalande som avses i 2 punkten skall han bedöma bokslutsuppgifterna i deras helhet ur revisionsberättelsens läsares synvinkel. Revisorn kan inte förutsätta att bokslutet skall innehålla uppgifter som inte krävs enligt en lag som skall tillämpas vid uppgörandet av bokslutet. Å andra sidan skall den bokföringsskyldige då han gör upp bokslutet lämna tilläggsuppgifter i bilagorna till resultaträkningen och balansräkningen, om det är nödvändigt med tanke på riktigheten och tillräckligheten. Revisorn kan förutsätta att tilläggsinformation lämnas, om han anser att bokslutet i sig är lagenligt uppgjort, men att uppgifterna till någon del är otillräckliga. Revisorn kan också själv med stöd av 3 mom. lämna tilläggsuppgifter om han anser att de behövs. En revisors skyldighet att lämna tilläggsuppgifter är dock sekundär i förhållande till den som gör upp bokslutet.

Enligt 3 punkten skall en revisor i revisionsberättelsen uttala sig om den uppfattning som han med stöd av revisionen har fått om fastställandet av bokslutet. Uttalandet kan vara positivt eller negativt. Ett positivt uttalande förutsätter att resultaträkningen och balansräkningen som ingår i bokslutet har gjorts upp i överensstämmelse med bokföringslagen och den lag som gäller uppgörande av sammanslutningens bokslut. Hit hör att bokslutet har gjorts upp enligt god bokföringssed. Om revisorn avger ett negativt uttalande skall han motivera det. Ett negativt uttalande kan bero på väsentliga brister eller felaktigheter i bokslutet. En revisors i denna punkt avsedda uttalande ansluter sig till de uttalanden som

avses i 1 och 2 punkten. Om dessa är negativa och orsaken är en väsentlig brist eller ett väsentligt fel i bokslutet, skall också det uttalande som avses i 3 punkten vara negativt.

Enligt 4 punkten skall revisionsberättelsen innehålla den uppfattning som revisorn med stöd av revisionen bildat sig om disponeringen av resultatet för räkenskapsperioden. Revisorns uttalande baserar sig på ett förslag av det behöriga organet i sammanslutningen. I allmänhet är det sammanslutningens styrelse som framlägger förslaget. Revisorns uttalande kan vara positivt eller negativt. I ett positivt uttalande uttrycker han som sin åsikt att vinsten under räkenskapsperioden med stöd av revisionen kan användas eller förlusten täckas på det sätt som föreslås. Revisorns uttalande skall bygga på en lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen samt på bokföringslagen. Revisorns uppgift är att avge ett positivt uttalande, om förslaget till disponering av resultatet är lagenligt. Han skall inte i sitt uttalande ta ställning till förslagets ändamålsenlighet, också om gränsen kan vara svår att dra i enskilda fall. Revisorn skall beakta syftet med och principerna i den lagstiftning som skall tillämpas. Ett negativt uttalande skall motiveras i revisionsberättelsen. Även om revisorn avger ett positivt uttalande kan han med stöd av 3 mom. lämna tilläggsuppgifter, i vilka han kan föra fram nödvändiga tilläggsynpunkter.

Enligt 5 punkten skall en revisor uttala sin åsikt om beviljande av ansvarsfrihet för de ansvariga inom sammanslutningen eller stiftelsen. Revisorns uttalande om ansvarsfrihet är grundat på resultatet av revisionen. Uttalandet om ansvarsfrihet gäller de organ och medlemmar i organ i sammanslutningen eller stiftelsen, i fråga om vilka det organ som beslutar om fastställande eller godkännande av bokslutet fattar beslut om beviljande eller förvägran av ansvarsfrihet. De ansvariga bestäms enligt den lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen. I allmänhet gäller uttalandet om ansvarsfrihet åtminstone sammanslutningens verkställande direktör, vice verkställande direktör, styrelsemedlemmar, styrelsens ordförande och vice ordförande, förvaltningsrådets medlemmar och sammanslutningens grundare. Uttalandet om ansvarsfrihet gäller en ansvarigs eventuella skadeståndsansvar gentemot sammanslutningen. Uttalandet om ansvarsfrihet i revisionsberättelsen kan vara positivt eller negativt. Det kan också vara positivt endast för

en del av de ansvariga. Ett negativt uttalande om ansvarsfrihet skall motiveras i revisionsberättelsen.

En revisors uttalande om ansvarsfrihet uttrycker den åsikt som han med stöd av revisionen har bildat sig om huruvida det finns grunder till beviljande eller förvägran av ansvarsfrihet. Beviljande eller förvägran av ansvarsfrihet efter revisorns uttalande inverkar på förutsättningarna för ett eventuellt väckande av skadeståndstalan mot de ansvariga. Revisorn skall inte avge ett negativt ansvarsfrihetsuttalande, om inte en ansvarig har gjort sig skyldig till en handling eller försummelse som har förorsakat sammanslutningen skada enligt en lag som gäller sammanslutningen. Syftet med ett negativt uttalande om ansvarsfrihet är att genom revisorns åsikt fästa det beslutföra sammanträdets uppmärksamhet vid förutsättningarna för ett eventuellt väckande av skadeståndstalan. Naturligtvis gäller 5 punkten endast de sammanslutningsformer vilkas styrelsemedlemmar enligt den lagstiftning som gäller sammanslutningen beviljas ansvarsfrihet. I personbolag kan bolagsmännen inte beviljas ansvarsfrihet.

Enligt 2 mom. skall en revisor göra en anmärkning i sin revisionsberättelse, om de ansvariga som avses i lagrummet har åsamkat sammanslutningen sådan skada som kan medföra skadeståndsskyldighet gentemot sammanslutningen. Revisorn skall göra en anmärkning också om en sådan situation då den ansvarige under den granskade räkenskapsperioden har brutit mot stadganden i en lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen eller mot bestämmelser i dess bolagsordning, bolagsavtal eller stadgar. Det går inte att göra upp en uttömmande förteckning över stadganden och bestämmelser vilkas iakttagande en revisor skall övervaka. Sådana är dessutom t.ex. stadganden och bestämmelser inom bokföringslagstiftningen och lagstiftningen om värdepappersmarknaden samt t.ex. strafflagens stadganden om förskringring. Revisorn skall beroende på situationen också övervaka iakttagandet av skattestadganden och t.ex. olika bidragsstadganden samt de branschbegränsningar som gäller juridiska personer vilka bedriver näringsverksamhet för vilken krävs tillstånd. Revisorn kan i allmänhet bedöma verksamhetens laglighet närmast bara utgående från bokförings- och protokollmaterial. Däremot kan det inte förutsättas att revisorn med sin allmänna liv-

serfarenhet har så djup kännedom om revisionsobjektet att han utan särskilda skäl, t.ex. på basis av att vissa produktionskostnadsposter är små, borde misstänka att det företag som granskas bryter mot t.ex. de miljönormer som gäller verksamheten.

Skadeståndsskyldigheten skall i fråga om ett aktiebolag eller andelslag också bedömas med tanke på minoritetsskyddet och delägarskyddet. Härvid bör bedömas om t.ex. en handling som strider mot de allmänna stadgandena i lagen om aktiebolag har givit en delägare eller utomstående orättmätig fördel på de andra delägarnas bekostnad. I ett öppet bolag eller kommanditbolag kan sådan skada som motsvarar orättmätig fördel åsamkas t.ex. en annan bolagsman.

En revisor skall göra en anmärkning som avses i momentet endast i de situationer då detta är befogat. Anmärkningen skall motiveras. Anmärkningen kan leda till ett sådant negativt uttalande om ansvarsfrihet som avses i 1 mom. 5 punkten, om den ansvariges handling eller försummelse kan medföra skadeståndsskyldighet gentemot sammanslutningen eller stiftelsen. Förutsättningarna för en anmärkning framgår om revisionen utförs i den omfattning som god revisionssed förutsätter. Revisorn skall också härvid fästa uppmärksamhet vid beaktandet av väsentligheter. Revisorn skall inte göra anmärkning om förseelser eller försummelser som med tanke på sammanslutningens eller stiftelsens storlek eller de skadelidandes omständigheter är ringa. Revisorns anmärkning kan också vara ett ställningstagande till förutsättningarna att väcka skadeståndstalan. Anmärkning kan inte göras i fråga om den verksamhet som en sådan representant för sammanslutningen eller stiftelsen bedriver som inte är ansvarig med stöd av en lag som gäller verksamheten.

Revisorn skall med stöd av 3 mom. kunna komplettera och rätta bokslutsuppgifterna. En sådan komplettering eller rättelse skall endast vara möjlig om bristerna eller felen är ringa, men dock viktiga för dem som får revisionsberättelsen. Genom att komplettera eller rätta bokslutsuppgifterna kan revisorn undgå att avge ett negativt uttalande som avses i 1 mom. 1 — 3 punkten. Komplettering eller rättelse kan dock inte alltid upphäva skyldigheten att göra en i 2 mom. avsedd anmärkning om en ansvarigs verksamhet.

Med stöd av 3 mom. skall en revisor i sin

revisionsberättelse också kunna lämna tilläggsuppgifter, om han anser att de behövs. Revisorn skall bedöma informationsbehovet hos dem som läser revisionsberättelsen och i gränsfall lämna tilläggsuppgifter, om de har betydelse för beslutsfattandet. Revisorn kan lämna tilläggsuppgifter t.ex. för att förtydliga bokslutsuppgifterna eller framhåva någon exceptionell omständighet som varit rådande under räkenskapsperioden eller därefter.

Med tanke på gränsfall vid tillämpningen av lagen skall en revisor ha rätt att lämna sådana tilläggsuppgifter som avses i momentet också av den anledningen att hans eget ansvar fastställs på basis av de skriftliga uppgifterna i revisionsberättelsen. I praktiken skall revisorn och den bokföringsskyldige dock sträva efter att bokslutet vid behov kompletteras så att revisorn inte behöver framföra kritik i sin berättelse. Om bokslutet inte på det sätt som bokföringslagen förutsätter uppfyller kraven på riktighet och tillräcklighet, skall revisorn på det sätt som avses i 1 mom. 2 punkten uttryckligen konstatera detta och motivera sitt uttalande. Härvid kan revisorn inte själv avhjälpa bristerna eller rätta felen genom kompletteringar som avses i momentet.

Till god revisionssed hör att revisorn i sin berättelse som tilläggsuppgift nämner om revisionen inte har kunnat utföras under sådana förhållanden och i den omfattning som förutsatts av god revisionssed. Revisorn kan också lämna tilläggsuppgifter om utvecklingen av sammanslutningens lönsamhet eller finansiering, framför allt om revisionsberättelsen gäller en sammanslutning som länge uppvisat förlust, också om bokslutet är lagenligt. Revisorn kan i sin berättelse endast ta upp omständigheter som hör till revisionsuppdraget. Uppgifterna får inte orättmätigt förorsaka revisionsobjektet men.

Enligt 4 mom. skall i en sammanslutning eller stiftelse som är moderföretag dessutom med iakttagande i tillämpliga delar av 1—3 mom. ges en särskild concernberättelse. Modell för stadgandet har varit 10 kap. 10 § 5 mom. i den gällande lagen om aktiebolag, vilket lagrum föreslås bli upphävt. Skyldigheten har utvidgats till att gälla alla sammanslutningar och stiftelser. På en sådan berättelse tillämpas stadgandena i 1—3 mom. om revisionsberättelser.

20 §. *Revisionsprotokoll.* Syftet med revisionen är att ge information. Alla iakttagelser som

görs under revisionen är inte sådana som revisorn skall ta upp i sin i 19 § avsedda revisionsberättelse. Det föreslås att i 20 § tas in ett stadgande enligt vilket en revisor till styrelsen, förvaltningsrådet, verkställande direktören eller andra ansvariga skall kunna göra anmärkningar om sådana omständigheter som inte framgår av revisionsberättelsen. Dessa omständigheter antecknas i ett protokoll som skall lämnas till den som skall sörja för sammanslutningens eller stiftelsens förvaltning och se till att dess verksamhet är behörigt ordnad. Detta innebär sammanslutningens eller stiftelsens styrelse eller motsvarande organ. Öppna bolag och kommanditbolag har ingen styrelse, varför protokollet skall lämnas till den ansvariga bolagsmannen. Revisionsprotokollet är en rapport som inte är avsedd att bli offentlig. Det väsentliga syftet med revisionsprotokollet är att informera det ansvariga organet på ett konfidentiellt sätt.

I revisionsberättelsen lämnar revisorn de uppgifter som lagen förutsätter och som är av betydelse med tanke på godkännandet av bokslutet och de beslut som fattas i sammanhanget, t.ex. om beviljande av ansvarsfrihet. I revisionsprotokollet kan revisorn redan under revisionen lämna andra sådana uppgifter som saknar betydelse för det högsta beslutsfattande organets arbete, men som det är viktigt att tillkännage styrelsen eller motsvarande organ. Omständigheter som skall tas upp i revisionsprotokollet är t.ex. iakttagelser om nödvändigheten av snabba åtgärder eller påpekande av mindre brister och felaktigheter för att de skall kunna åtgärdas. Revisorn kan i protokollet endast göra sådana anmärkningar som hör till hans uppgifter. Revisionsprotokollet skall utformas så att dess natur av ett i paragrafen avsett dokument tydligt framgår.

Enligt paragrafen skall protokollet eller motsvarande dokument handläggas utan dröjsmål vid organets sammanträde och förvaras på ett säkert sätt. Kravet på omedelbar behandling är nödvändigt för att sådana omständigheter som revisorn har tagit upp och som kan vara pinsamma för de ansvariga inte avsiktligt glöms eller behandlingen av dem fördröjs. Med skyldighet att handlägga saken utan dröjsmål avses att ärendet skall tas upp till behandling vid organets nästa möte, om det med tanke på sakens natur är möjligt. Om sakens natur förutsätter mera brådskande behandling, skall organet vid behov sammankallas uttryckligen

för att behandla ärendet. Några absoluta tidsfrister för handläggningen kan inte anges. Ledning kan sökas i det ansvariga organets iakttagande av sin aktsamhetsplikt, sakens natur och omfattning samt i granskningen av huruvida man eventuellt medvetet i onödan har försökt skjuta upp behandlingen av ärendet.

Den skyldighet att förvara protokollet på ett säkert sätt som ingår i paragrafen tryggar informationstillgången för kommande medlemmar i styrelsen eller motsvarande organ och följande revisor. Upplysningarna i protokollet kan vara nödvändiga för dessa organs skötsel av uppgifterna. Revisorn skall i praktiken följa upp att revisionsprotokollet eller motsvarande dokument handläggs vid sammanträde i styrelsen eller det organ som skall sörja för sammanslutningens förvaltning och se till att dess verksamhet är behörigt ordnad. Detta kan vara viktigt för att säkerställa att det organ som har fått protokollet har förstått revisorns budskap och sina egna skyldigheter till följd av det.

21 §. *Revisors närvaro vid en sammanslutnings eller stiftelses sammanträden.* I 1 mom. stadgas om revisorns rätt att närvara och i 2 mom. om hans skyldighet att närvara vid organens sammanträden i den sammanslutning eller stiftelse vars bokföring och bokslut han har utsetts att granska. Paragrafen skall endast gälla den som utsetts till revisor eller den huvudansvariga revisorn. Muntlig rapportering är nödvändig också av den orsaken att revisorernas skriftliga rapporter hittills ofta har följt en standardform. För att informationen säkert skall gå fram är det ändamålsenligt att stadga att en revisor som har rapporterat skriftligen har rätt att vara närvarande och yttra sig vid ett organs sammanträde, om sammanträdet behandlar frågor som ansluter sig till hans uppdrag. Sådana frågor är omständigheter som är föremål för revision och som revisorn bör kunna få kännedom om för att han skall kunna rapportera enligt sitt uppdrag. Sammanträden där revisorn har rätt att närvara är en sammanslutnings styrelsemöten, förvaltningsrådets sammanträden eller bolagsstämmor eller motsvarande högsta beslutsfattande organs sammanträden.

En revisor skall med stöd av 2 mom. vara skyldig att vara närvarande om hans närvaro vid sammanträdet behövs. Närvaroskyldighet uppstår t.ex. då styrelsen eller revisionsobjektets ägare eller en del av ägarna har begärt att revisorn skall närvara. Närvaroskyldighet före-

ligger också då revisorn i sin i 19 § avsedda revisionsberättelse har framfört ett negativt utlåtande, uttalande, anmärkning eller något annat exceptionellt, vilket ger anledning att förmoda att det kan komma att ställas frågor till revisorn vid sammanträdet. Revisorn kan vara skyldig att närvara på denna grund också då han har lämnat ett i 20 § avsett protokoll, som behandlas vid ett visst sammanträde. Rätten och skyldigheten att närvara bestäms också på grundvalen av en enskild situation och god revisionssed.

Syftet med stadgandet om revisorns rätt att yttra sig är att så riktig och fullständig information som möjligt skall ligga till grund för beslutsfattandet. Revisorn skall med stöd av sin yttranderätt kunna redogöra för innehållet i revisionsberättelsen, revisionsprotokollet eller någon annan rapport och svara på eventuella frågor i samband därmed. Förståelsen av information och förmågan att tillämpa den vid beslutsfattandet varierar ofta från fall till fall. Då revisorn är på platsen kan han reagera bättre på mottagarens kunskap och vetande än då han enbart rapporterar skriftligen. Syftet med revisorns yttranderätt är inte att han med stöd av den skall framföra sin uppfattning och kännedom om andra saker än de som direkt hör samman med hans uppgifter. Revisorn kan inte heller uppfylla sin skyldighet enligt detta stadgande genom att med stöd av yttranderätten helt eller delvis rapportera muntligen om omständigheter som borde ha tagits med i revisionsberättelsen. Revisorns rätt och skyldighet att vara närvarande gäller enligt paragrafen endast sammanträden i sammanslutningens eller stiftelsens organ. Detta omfattar inte sådana andra delar av organisationen som inte hör till det system för beslutsfattande som avses i en lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen, i bolagsordningen, bolagsavtalet eller stadgarna. Revisorn har således inte rätt och är inte skyldig att närvara vid t.ex. ledningsgruppens sammanträden.

En revisors möjligheter att muntligen redogöra för sina iakttagelser vid revisionen och sina slutsatser därav dikteras å ena sidan av hans skyldighet att rapportera och å andra sidan av hans tystnadsplikt. Revisorns rätt att vara närvarande och yttra sig får inte orättmätigt skada revisionsobjektets verksamhet. Mera exakta gränser fastställs också i detta fall enligt god revisionssed.

22 §. *Skyldighet för en sammanslutnings eller*

stiftelses organ att biträda revisor. Enligt paragrafen skall sammanslutningens eller stiftelsens organ bereda revisorn möjlighet att verkställa granskning i den omfattning denne finner behövlig samt ge honom den utredning och hjälp han begär. Skyldigheten att ge utredning och hjälp gäller upplysningar som är nödvändiga för revisionen och skötseln av andra uppgifter som avses i 1 § 1 mom. Bolagsmännen, styrelsen, verkställande direktören eller motsvarande organ i en sammanslutning som är dotterföretag enligt bokföringslagen har samma skyldigheter gentemot en revisor i moderföretaget. Om revisorn inte har fått nödvändigt material till sitt förfogande, har han rätt att vägra slutföra revisionen. Förebild för paragrafen är 10 kap. 8 § lagen om aktiebolag.

5 kap. Övriga stadganden om revisorer

23 §. *Revisors oberoende ställning.* I paragrafen stadgas om ett allmänt krav på oberoende (1 mom.) och om dess tillämpning på koncerner (2 mom.). I 24 § finns en förteckning med exempel på situationer då det kategoriskt anses att oberoende saknas på grund av ett långvarigt eller fortlöpande ekonomiskt beroendeförhållande.

Revisionen är ett sätt att få ett oberoende och sakkunnigt utlåtande om det av ledningen uppgjorda bokslutet och om sammanslutningens eller stiftelsens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning. Man måste kunna lita på en revisors sakkunskap och i synnerhet på de uppgifter han lämnar i egenskap av sakkunnig. Kravet på oberoende är en väsentlig del av innehållet i god revisionssed, som avses i 16 §, eftersom en omsorgsfull yrkesman innehar en oberoende ställning i sin verksamhet. En oberoende ställning är en förutsättning för att en revisor skall kunna utföra de uppgifter som enligt stadganden ankommer på honom.

I det åttonde bolagsrättsliga direktivet nämns på flera ställen revisionens oberoende som en förutsättning som medlemsstaterna måste garantera i sin lagstiftning. Enligt direktivet kan medlemsstaternas myndigheter endast godkänna personer i oberoende ställning och med gott anseende, vilkas verksamhet inte enligt medlemsstatens lagstiftning till någon del är oförenlig med den lagstadgade revisionen av bokslut. Den lagstadgade revisionen får inte

utföras av personer som inte är oberoende på det sätt som avses i den lagstiftning som förutsätter att revisionen utförs. Kravet på oberoende omfattar också revisorer som i en godkänd revisionssammanslutning utför revision för sammanslutningens räkning. Personer som är verksamma inom en revisionssammanslutning, men som inte uppfyller direktivets krav får inte ingripa i revisionen på ett sätt som skulle kunna äventyra revisorns oberoende ställning.

I 1 mom. stadgas om kravet på att en revisor skall inneha en oberoende ställning. Han skall vara fri att uttrycka sin åsikt om varje uppgift oberoende av utomstående faktorer. Skyldigheten att vara oberoende är mera omfattande än de grunder för jäv som anges i 24 §. Ett beroendeförhållande kan bygga på en viss situation eller en viss, mera komplicerad ekonomisk eller social påverkan, varvid beroendet är ägnat att äventyra en objektiv revision. En revisors oberoende ställning kan t.ex. äventyras på följande grunder:

- revisorn äger en betydande del av aktierna i det bolag som skall granskas,

- någon som arbetar vid samma revisions- och bokföringsbyrå har skött bokhållningen och/eller gjort upp bokslutet,

- revisorn eller en person till vilken revisorn står i sådan underordnad ställning som avses i 14 § 1 mom. 2 punkten eller en person som står i ett sådant förhållande till revisorn som avses i 24 § 1 mom. 3 punkten är delägare i den bokföringsbyrå som anlitas av det företag som är föremål för revisionen,

- någon annan nära affärsförbindelse än revisionsuppdraget som är väsentlig med tanke på bedömningen av beroendet. En sådan förbindelse kan t.ex. vara att revisorn, någon som är överordnad revisorn på det sätt som avses i 24 § 1 mom. 2 punkten eller någon som står i ett sådant förhållande till revisorn som avses i 24 § 1 mom. 3 punkten under räkenskapsperioden eller annars under en tid som har inverkat på revisionen på det företag som skall granskas har överlåtit eller från företaget har anskaffat en affärsfunktion eller nytthet som med tanke på de egna förhållandena är betydande (företagsköp, köp av produktionsmedel, fastighets- eller aktieaffär). Revisorns oberoende ställning kan också äventyras om han fungerar som förmedlare vid en sådan affärstransaktion. Då det bedöms om kravet på oberoende uppfylls, bör i dylika situationer

beaktas om revisorn eller någon annan nämnd part, till vilken revisorn står i ett beroende- eller släktskapsförhållande, kan väntas få en väsentlig ekonomisk fördel eller nackdel av transaktionen i fråga, samt

— ett personligt vänskaps- eller motsvarande förhållande till personer som hör till ledningen i det företag som skall granskas. Enbart en ytlig bekantskap skapar dock inget beroendeförhållande. Däremot kan t.ex. ett kärleksförhållande, långvarig och nära familjebekantskap, ett nära grannförhållande eller ett tidigare nära anställningsförhållande leda till beroende.

Skyldigheten att vara oberoende gäller inte annan, i 1 § 2 mom. avsedd verksamhet som revisorn bedriver i egenskap av sådan. Sådan verksamhet, liksom annan verksamhet för revisionsobjektets räkning, kan dock medföra ett beroendeförhållande som hindrar t.ex. en revisor som fungerat som konsult från att verka som revisor för företaget i fråga och i andra lagstadgade revisorsuppgifter enligt 1 § 1 mom. Ett förbjudet beroendeförhållande på grund av konsultation kan uppstå t.ex. om de konsultarvoden som revisionsobjektet betalar utgör en väsentlig del av revisorns utkomst. Härvid påminner situationen om den grund för jäv som avses i 24 § 1 mom. 2 punkten och som bygger på ett fortlöpande anställningsförhållande. En revisor som ger konsult hjälp kan också bli inblandad i eller t.o.m. delta i beslutsfattandet i fråga om en affärstransaktion som senare skall granskas.

Den första meningen i 1 mom. är en anvisning till dem som utser revisor. Den andra meningen är en intern anvisning som riktar sig till revisorn själv. Det kan allmänt antas att en revisor på eget initiativ uppmärksammar situationer som äventyrar hans oberoende ställning, före eller efter det han tagit emot uppdraget. Om det av grundad anledning är skäl att misstänka att revisorns oberoende ställning äventyras, bör han avstå från uppdraget.

Enligt 2 mom. får en sammanslutning som är dotterföretag enligt bokföringslagen inte som revisor ha en person som inte enligt 24 § 1 mom. får utses till revisor i moderföretaget. Enligt stadgandet skall en person som skulle vara jävig som revisor vid koncernens moderföretag också anses vara jävig som revisor för ett dotterföretag i koncernen. En sådan person kan inte på ett oberoende sätt bedöma de ekonomiska relationerna mellan dotterfö-

retaget och de andra företagen i koncernen. Vid tillämpningen av detta moment bedöms oberoendet på basis av koncernens interna förhållanden. I 3 mom. föreslås ett motsvarande stadgande om intresseföretag. För begreppen koncern och intresseföretag redogörs närmare i motiveringen till 24 §.

24 §. *Revisors jäv.* Lagens 24 § innehåller en förteckning över exempel på situationer då det kategoriskt anses att den oberoende ställning som avses i 23 § saknas på grund av långvarigt eller fortlöpande ekonomiskt beroende. Som förebild för paragrafen har använts 10 kap. 5 § i den gällande lagen om aktiebolag.

I 1 mom. ges exempel på personer som inte får vara revisorer. Momentets 1 punkt gäller de direkt eller indirekt redovisningsskyldiga, dvs. dem vilkas verksamhet revisionen gäller. Jävida är för det första personer som hör till ledningen för sammanslutningen eller stiftelsen eller för en sammanslutning eller ett intresseföretag som enligt bokföringslagen hör till samma koncern. Sådana personer är en bolagsman i ett öppet bolag eller kommanditbolag, medlem av styrelsen eller förvaltningsrådet, verkställande direktör eller någon i motsvarande ställning. Med begreppet verkställande direktör eller någon i motsvarande ställning avses också disponenten i ett bostadsaktiebolag och den som sköter ett andelslags förvaltning. För det andra är den jävig som har till uppgift att sköta sammanslutningens eller stiftelsens bokföring eller medelsförvaltning eller tillsynen över dessa. Med ett företag som hör till samma koncern avses i stadgandet ett dotterföretag i vilket moderföretaget har bestämmanderätt enligt 22 b § bokföringslagen. Med intresseföretag avses sådana intresseföretag om vilka stadgas i 22 c § 5 mom. bokföringslagen.

Enligt 2 punkten är också den jävig som är anställd hos en sammanslutning, stiftelse eller person som avses i 1 punkten eller annars står i underordnad ställning till denna. Anställningsförhållandet fastställs enligt de allmänna arbetsrättsliga principerna. Med annan underordnad ställning avses i första hand ekonomiskt beroende. Det väsentliga är att den underordnade ställningen äventyrar revisorns förutsättningar att självständigt utföra en oberoende revision.

Enligt 3 mom. kan inte heller den som är gift med eller lever i äktenskapsliknande förhållanden med en i 1 punkten nämnd person eller en nära släkting som avses i stadgandet vara

revisor i sammanslutningen eller stiftelsen. Det kan antas att förutsättningarna för de redovisningsskyldigas nära släktingar eller motsvarande personer att objektivt bedöma det företag som är föremål för revisionen har försämrats till följd av det nära förhållandet.

I 2 mom. föreslås ett uttryckligt förbud enligt vilket en revisor inte får ha penninglån, säkerhet eller motsvarande förmån hos en sammanslutning eller stiftelse som avses i 1 mom. 1 punkten. Som en förbjuden förmån kan anses en ovanlig varukredit eller en varukredit, som är betydande med avseende på revisorns omständigheter eller en stor förskottsbetalning från revisionsobjektet som inte ansluter sig till revisionsuppdraget. Förbudet förpliktigar dem som utser revisor, revisorn samt det organ som beslutar om beviljande av förmånen. Om en revisor får en sådan förmån från den sammanslutning eller stiftelse som han skall granska eller från en sammanslutning eller ett intresseföretag som hör till samma koncern, är han skyldig att avgå från sitt uppdrag.

I banklagstiftningen, t.ex. i 45 § lagen om placeringsfonder och 14 § lagen om värdepappersförmedlingsrörelse (499/89), tillåts uttryckligen att revisorn får ett penninglån från revisionsobjektet. Ett penninglån eller någon annan säkerhet får emellertid inte äventyra revisorns oberoende ställning. Det föreslås också i samband med stiftandet av revisionslagen att revisorer för de kreditinstitut som avses i de nämnda lagarna skall tillåtas uppta penninglån från kreditinstituten, eftersom de nämnda lagrummen inte kommer att upphävas. Det beror på sakens natur att tillåtelse till penninglån regleras i speciallagstiftning.

De stadganden om jäv som gäller egentliga revisorer gäller också en revisorssuppleant, den person som en revisionsammanslutning utser som huvudansvarig för en revision, en extraordinare revisor och en person som utför särskild granskning.

25 §. *Revisors tystnadsplikt.* Enligt 10 kap. 13 § 1 mom. i den gällande lagen om aktiebolag får en revisor inte lämna en enskild aktieägare eller utomstående upplysningar om sådana bolagets angelägenheter, varom han fått kännedom vid fullgörande av sitt uppdrag, såvida bolaget därav kan förorsakas men. Bolagsstämman har en annan ställning än en enskild aktieägare. En majoritet av bolagsstämman kan kräva att få de upplysningar om bolaget som revisorn besitter. Revisorn kan vägra att

lämna upplysningar på begäran av en enskild aktieägare, om detta skulle förorsaka väsentligt men för bolaget. Denna reservation kan främst anses gälla yrkes- och affärshemligheter.

Det kan anses att 10 kap. 13 § lagen om aktiebolag är det allmänna bolagsrättsliga stadgandet om tystnadsplikt, eftersom ett stadgande med samma innehåll enligt 3 § lagen om bostadsaktiebolag tillämpas inom bostadsaktiebolag och enligt 9 kap. 6 § lagen om försäkringsbolag inom försäkringsbolag. Stadgandet om tystnadsplikt i 91 a § lagen om andelslag har ett motsvarande innehåll. Likaså motsvarar 10 kap. 9 § lagen om öppna bolag och kommanditbolag vad gäller upplysningar som får lämnas till utomstående 10 kap. 13 § 1 mom. lagen om aktiebolag.

I den föreslagna paragrafens 1 mom. finns ett stadgande om revisorerers allmänna tystnadsplikt. Genom den föreslagna lagen upphävs 10 kap. 13 § lagen om aktiebolag, 91 a § lagen om andelslag och 10 kap. 9 § lagen om öppna bolag och kommanditbolag. Upphävandet avser inte att ändra på den tillämpningspraxis som har utformats, utan det är fråga om en teknisk ändring. I momentet skall stadgas att revisorn inte får röja omständigheter som han i sitt uppdrag enligt denna lag fått kännedom om och som gäller den sammanslutning eller stiftelse som han granskar, om detta kan var till men för sammanslutningen eller stiftelsen. Förbudet gäller lämnande av upplysningar till en enskild aktieägare, en enskild medlem eller någon utomstående. En bolagsman i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag kan inte anses som en sådan utomstående som avses i stadgandet. Revisorn skall innan han lämnar ut uppgifter bedöma om detta kan vara till men för revisionsobjektet. Tystnadsplikten hindrar dock inte skötseln av de lagstadgade uppgifterna. Tystnadsplikten bryts inte av att en upplysning lämnas, om någon annan lag ger rätt eller skyldighet att lämna upplysningen. Ett stadgande om detta har tagits in i momentet för tydlighets skull.

I finansieringslagstiftningen, t.ex. i banklagarna och 7 kap. 3 § värdepappersmarknadslagen, finns stadganden om tystnadsplikt som delvis är mera omfattande än den föreslagna paragrafen. Dessa stadganden föreslås inte bli upphävida, eftersom en mera omfattande tystnadsplikt är nödvändig inom finansinstituten i synnerhet för kundernas bästa och för att det offentliga förtroendet skall bevaras.

Om obehörigt röjande av affärs- och yrkeshemlighet stadgas i strafflagen. En revisor gör sig skyldig till brott mot företagshemlighet enligt 30 kap. 5 § strafflagen, om han för att bereda sig eller någon annan ekonomisk vinning eller för att skada en annan obehörigen röjer eller utnyttjar någons företagshemlighet. I fråga om en revisors skyldighet att vittna vid rättegång gäller vad som stadgas om ombud i 17 kap. 23 § rättegångsbalken. Enligt den paragrafen har en revisor som vittne tystnadsplikt i fråga om vissa omständigheter. En revisor får vägra att göra ett uttalande som skulle röja en affärs- eller yrkeshemlighet, om inte något särskilt viktigt skäl kräver att han hörs som vittne i fråga om en sådan omständighet. Enligt 17 kap. 34 § 1 mom. rättegångsbalken kan en domstol, när den ålägger ett vittne att trots tystnadsplikt redogöra för en viss omständighet, samtidigt besluta att behandlingen sker inom stängda dörrar.

I 2 mom. föreslås ett undantag till tystnadsplikten enligt 1 mom. Enligt detta undantag skall revisorn på begäran lämna bolagsstämman eller motsvarande organ alla upplysningar om sammanslutningen som inte förorsakar den väsentligt men. I stadgandet nämns inte bolagsmännen, eftersom de redan enligt 2 kap. 15 § lagen om öppna bolag och kommanditbolag har rätt att granska bolagets bokföring och få uppgifter om bolagets verksamhet. Inte heller stiftelser nämns i 2 mom., eftersom justitieministeriet enligt 13 § 3 mom. lagen om stiftelser när skäl föreligger har rätt att verkställa granskning av en stiftelses räkenskaper och förvaltning och även på annat sätt granska stiftelsens verksamhet. Paragrafens 2 mom. sammanfaller med 10 kap. 13 § 2 mom. lagen om aktiebolag. Eftersom revisorn också bevakar bolagsstämmans eller motsvarande organs intressen, är det motiverat att ett sådant organ har rätt att få mera omfattande upplysningar än de redogörelser som revisorn ger i sin revisionsberättelse eller muntligen vid bolagsstämman. Lämnandet av dessa upplysningar får dock inte förorsaka sammanslutningen väsentligt men. Röjande av en sammanslutnings affärs- eller yrkeshemlighet kan anses förorsaka väsentligt men för sammanslutningen. Revisorn måste ha prövningsrätt i fråga om de upplysningar han lämnar, om det är skäl att misstänka att en tillfällig majoritet i bolagsstämman eller motsvarande organ ämnar använda upp-

lysningarna i strid med sammanslutningens helhetsintresse.

26 §. *Skiljande av revisor från hans uppdrag och revisors avgång.* I 1 mom. skall stadgas om skiljande av en revisor från hans uppdrag. En revisor kan skiljas från sitt uppdrag när som helst. Rätten att skilja en revisor från hans uppdrag tillkommer den som har valt revisorn eller förordnat honom till hans uppdrag eller anvisat honom det. Som förebild för momentet har använts 10 kap. 2 § 2 mom. i den gällande lagen om aktiebolag, vilket upphävs samtidigt.

Enligt 2 mom. har en revisor rätt att avgå under mandattiden. Orsaken kan vara till exempel jäv eller sjukdom. Å andra sidan behöver revisorn inte motivera sin avgång, också om det kan höra till god revisionssed. En revisor är skyldig att avgå under mandattiden, om han mister den oberoende ställning om vilken stadgas i 23 § eller om han är jävig enligt 24 §. Om revisorn avgår, skall en revisorssuppleant kallas i hans ställe.

Enligt stadgandet skall revisorn meddela sammanslutningen eller stiftelsen att han avgår. God revisionssed förutsätter att revisorn lämnar uppgifter till sin efterföljare. Enligt 2 mom. skall en revisor som avgår under mandattiden lämna en redogörelse för sin verksamhet fram till den tidpunkt då han avgår, om detta inte med hänsyn till omständigheterna är onödigt. Det kan vara onödigt att lämna en sådan redogörelse, om revisorns utlåtande saknar betydelse för uppdragsgivaren eller följande revisor.

Enligt 3 mom. skall styrelsen, motsvarande organ eller de bolagsmän som deltar i valet av revisor sörja för att en ny revisor utses för den återstående mandattiden, om sysslan som revisor blir ledig under mandattiden eller om en revisor mister sin behörighet och någon revisorssuppleant inte finns. Som förebild för stadgandet har använts 10 kap. 2 § 3 mom. lagen om aktiebolag. Enligt 10 kap. 3 § lagen om öppna bolag och kommanditbolag väljs revisorn i ett kommanditbolag av de ansvariga bolagsmännen, vilka alltså skall utse en ny revisor. Stadgandet gäller således inte tysta bolagsmän utan sådana bolagsmän som utövar beslutanderätten i ett öppet bolag eller kommanditbolag.

27 §. *Länsstyrelsens skyldighet att förordna revisor.* I paragrafen stadgas om länsstyrelsens skyldighet att för en sammanslutning eller

stiftelse förordna en behörig revisor, om vissa villkor uppfylls. Som förebild för paragrafen står 10 kap. 6 § lagen om aktiebolag. Syftet med stadgandet är att garantera att en sammanslutning inte saknar en revisor som uppfyller de lagstadgade kraven.

Enligt 1 mom. 1 punkten skall en behörig revisor förordnas, om en godkänd revisor för sammanslutningen eller stiftelsen inte har utsetts enligt denna eller någon annan lag. De andra stadganden som här avses finns bland annat i de lagar som gäller sammanslutningar, lagen om stiftelser och näringslagstiftningen. Länsstyrelsen skall enligt 2 punkten också förordna en revisor, om en revisor inte har behörighet enligt 10 § eller inte är oberoende enligt 23 och 24 §§. Enligt 3 punkten skall länsstyrelsens också vidta åtgärder om en föreskrift om antalet revisorer eller deras behörighet i bolagsordningen, stadgarna eller bolagsavtalet inte har iakttagits.

I 2 mom. stadgas om den anmälan som i fall som avses i 1 mom. skall göras hos länsstyrelsen. Länsstyrelsen förordnar inte en behörig revisor för en sammanslutning eller stiftelse på eget initiativ. Den ingriper endast på basis av en anmälan. Enligt momentet kan vem som helst göra anmälan. Revisionen av sammanslutningars och stiftelsers bokslut ligger inte bara i delägarnas eller medlemmarnas utan också i intressegruppernas och i allmänt intresse. Även skatte-, register- och andra myndigheter kan göra en sådan anmälan som avses i momentet. Styrelsen, ett därmed jämförbart organ eller en bolagsman som deltar i valet av revisor är enligt momentet skyldig att göra anmälan, om inte den som skall utse revisor ofördröjligen utser en behörig revisor. Denna skyldighet att göra anmälan gäller således inte en tyst bolagsman i ett kommanditbolag.

Enligt 3 mom. skall sammanslutningens eller stiftelsens styrelse, motsvarande organ eller bolagsmän höras innan länsstyrelsens förordnande ges. En godkänd revisor som förordnats av länsstyrelsen är verksam tills sammanslutningen eller stiftelsen i stadgad ordning har utsett en ny revisor i stället för honom.

6 kap. Styrning, utveckling och tillsyn

28 §. *Statens revisionsnämnd.* Det föreslås att i paragrafen skall stadgas om statens revisionsnämnd, som skall verka i anslutning till han-

dels- och industriministeriet, och om nämndens uppgifter. Beträffande dessa skall enligt 30 § 2 mom. närmare stadganden kunna utfärdas genom förordning. Enligt förslaget skall lagen upphäva lagen om övervakning av revisorssystemet.

Den föreslagna revisionsnämnden skall i likhet med den nuvarande nämnden för övervakning av revisorssystemet fungera som besvärinstans. Dessutom skall till nämndens åligganden höra allmän styrning och utveckling av samt allmän tillsyn över revisionsväsendet enligt 6 kap. Nämnden skall också på framställning av Centralhandelskammarens revisionsnämnd eller en handelskammare enligt 38 § fatta beslut i disciplinära ärenden. Besvär över ett beslut av statens revisionsnämnd skall enligt 7 kap. kunna anföras hos högsta förvaltningsdomstolen.

Statens revisionsnämnd skall enligt 1 mom. 1 punkten ha som uppgift att ge anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av lagen och den med stöd av lagen utfärdade förordningen. Betydelsen av denna uppgift accentueras eftersom i förslaget till en ny allmän revisionslag samlas motsvarande stadganden ur de lagar som reglerar olika sammanslutningar. Särskilt stadgandena om god revisionssed, en revisors oberoende ställning och revisors jäv i 4 och 5 kap. förutsätter att dylika tolkningsanvisningar och uttalanden meddelas för att missförhållanden skall kunna avhjälpas. Anvisningarna skall gälla alla revisorer, även andra än godkända revisorer. Statens revisionsnämnd skall enligt förslaget ha exklusiv behörighet att ge de sistnämnda anvisningar.

Enligt 1 mom. 2 punkten skall statens revisionsnämnd ha möjlighet att komma med förslag och initiativ till utvecklande av redovisningsstadgandena. De erfarenheter man kommer att få av tillämpningen av lagen kan t.ex. visa att det är ändamålsenligt med fortsatt harmonisering av dessa stadganden. Statens revisionsnämnd kan då göra framställningar t.ex. till handels- och industriministeriet och justitieministeriet.

Enligt 1 mom. 3 punkten skall statens revisionsnämnd ha hand om den allmänna styrningen och utvecklingen av revisionsväsendet samt tillsynen över detta. Det skall komma an på nämnden att följa revisorernas verksamhet och studera utvecklingen av revisionsförhållandena samt att utveckla innebörden av en revisionsbegreppet så, att en revision tryggar

möjligheterna att erhålla riktig och tillräcklig ekonomisk information samt att den även i övrigt motsvarar lagens syfte. Centralhandelskammarens revisionsnämnd och handelskammarnas revisionsutskott skall enligt 34 § i första hand utöva tillsyn över den verksamhet som godkända revisorer bedriver.

Enligt 1 mom. 3 punkten skall nämnden även sörja för övriga uppgifter som enligt lagförslaget åligger nämnden. Med övriga uppgifter avses särskilt disciplinära uppgifter enligt 38 § och de uppgifter som enligt 7 kap. åligger nämnden i dess egenskap av besvärinstans. Genom förslaget har man velat koncentrera de flesta förvaltningslagskipningsuppgifterna till nämnden. Särskilt möjligheten att få ett ärende som gäller åtekallande av godkännande prövat av ett sådant utomstående och oberoende organ som inte deltagit i godkännandet av revisorn måste anses viktigt med hänsyn till en revisors rättssäkerhet.

29 §. *Behörighetsvillkor för medlemmarna och sekreteraren.* Stadgandena om behörighetsvillkor för medlemmarna och om behandlingen av ärenden i statens revisionsnämnd motsvarar de gällande stadgandena om nämnden för övervakning av revisorssystemet.

30 §. *Behandlingen av ärenden i statens revisionsnämnd.* I paragrafens 1 mom. skall stadgas om nämndens beslutförhet. Närmare stadganden om statens revisionsnämnd utfärdas genom förordning. Stadganden behövs särskilt om hur ärendena skall handläggas i nämnden.

31 §. *Centralhandelskammarens revisionsnämnd.* I paragrafen stadgas om den revisionsnämnd som verkar i anslutning till Centralhandelskammaren. Enligt 1 mom. består Centralhandelskammarens revisionsnämnd av en ordförande, en vice ordförande och tolv andra medlemmar, vilka alla, med undantag av ordföranden och vice ordföranden, har en personlig suppleant.

Enligt 2 mom. väljer Centralhandelskammarens delegation ordföranden och vice ordföranden samt nio av de andra medlemmarna och personliga suppleanter för dessa för tre år i sänder så, att tre företräder forskning och undervisning i redovisning samt juridisk sakkunskap på området, tre företräder näringslivet och ytterligare tre företräder godkända revisorer, av dessa två CGR-revisorerna och en GRM-revisorerna.

I 3 mom. anges ytterligare att handels- och industriministeriet för tre år i sänder förordnar

tre av medlemmarna i revisionsnämnden och personliga suppleanter för dessa.

Centralhandelskammarens revisionsnämnd är enligt 4 mom. beslutför när ordföranden eller vice ordföranden samt minst sex andra medlemmar är närvarande. Beslutförheten påverkas inte även om alla sju närvarande medlemmar är valda av Centralhandelskammarens delegation. Med tanke på beslutförheten är det endast av betydelse att minst sex andra medlemmar är närvarande.

32 § *Behandlingen av ärenden i Centralhandelskammarens revisionsnämnd.* Enligt paragrafen skall lagen om förvaltningsförfarande iaktas vid handläggningen av ärenden i Centralhandelskammarens revisionsnämnd. Detta måste nämnas för tydlighetens skull, ty med tanke på en parts rättsskydd är det viktigt att ärendet kan redas ut så snabbt som möjligt och även i övrigt i överensstämmelse med hävdvunna principer inom förvaltningen. Eftersom Centralhandelskammarens revisionsnämnd och en handelskammars i 33 § nämnda revisionsutskott regleras på lagnivå och utövar offentlig makt, skall lagen om allmänna handlingars offentlighet (83/51) tillämpas i fråga om nämnden. Medlemmarna i nämnda organ lyder av samma skäl under straffrättsligt tjänsteansvar.

Revisionsnämnden har särskilt i uppgift att anordna sådan yrkesexamen för revisorer som stadgas i 3 §. Enligt 2 mom. kan närmare stadganden om nämndens övriga uppgifter och förfarandet i nämnden utfärdas genom förordning. Närmare stadganden behövs om tillsynsmedel och tillsynsmetoder samt om de kriterier som visar att en godkänd revisor bibehållit sin yrkeskunnighet.

33 §. *Handelskammarens revisionsutskott.* I den föreslagna paragrafen stadgas om en handelskammarens revisionsutskott. I 1 mom. konstateras att utskottet består av en ordförande, en vice ordförande och sex andra medlemmar. Varje medlem har en personlig suppleant. Handelskammaren väljer ordföranden och viceordföranden samt medlemmarna i utskottet för tre år i sänder så, att två företräder forskning och undervisning i redovisning samt juridisk sakkunskap på området, två företräder näringslivet och två företräder godkända revisorer. De godkända revisorerna är GRM-revisorerna som är godkända av handelskammaren.

Enligt 2 mom. är en handelskammarens revi-

sionsutskott beslutfört när ordföranden eller vice ordföranden samt minst tre andra medlemmar är närvarande.

Enligt 3 mom. skall stadgandena i lagen om förvaltningsförfarande tillämpas på handläggningen av ärenden i utskottet. Detta stadgande behövs av orsaker som nämnts ovan i 32 §.

Närmare stadganden om en handelskammarens revisionsutskotts uppgifter och förfarandet i utskottet kan enligt 4 mom. utfärdas genom förordning.

34 §. *Tillsyn över godkända revisorer.* I paragrafen skall stadgas om den skyldighet som Centralhandelskammarens revisionsnämnd och en handelskammarens revisionsutskott har att utöva tillsyn över godkända revisorers praktiska verksamhet. Centralhandelskammarens revisionsnämnd skall enligt 1 mom. utöva tillsyn över alla CGR-revisorer och CGR-sammanslutningar. Enligt stadgandet omfattar tillsynsskyldigheten även tillsyn över att godkända revisorer och revisionssammanslutningar bibehåller sin yrkeskunnighet och de övriga förutsättningarna för godkännande samt handlar enligt stadgandena i denna lag och med stöd av den utfärdade stadganden. Tillsynen kan härvid kräva att behövliga åtgärder vidtas. Tillsynsskyldigheten skall särskilt innebära tillsyn över att godkända revisorer och revisionssammanslutningar i sin verksamhet iakttar god revisionssed. Centralhandelskammarens revisionsnämnd skall med stöd av sin tillsynsskyldighet även på eget initiativ kunna granska GRM-revisorers verksamhet, t.ex. när en CGR-revisors verksamhet har anknytning till en GRM-revisor.

Enligt 2 mom. skall Centralhandelskammarens revisionsnämnd även sörja för sådan styrning och utveckling som har samband med godkännandet av revisorer och tillsynen över godkända revisorer. Centralhandelskammarens revisionsnämnd skall t.ex. ha hand om tolkningen av förutsättningarna för godkännande, utvecklande av innehållet i yrkesexamen och examensstrukturen samt främjandet av revisorernas yrkeskunnighet och utbildning. Nämnden skall i detta syfte ha möjlighet att i samråd med CGR- och GRM-revisorer och föreningar av sådana revisorer meddela anvisningar och ge utlåtanden t.ex. om hur begreppet god revisionssed skall tolkas. Enligt gällande handelskammarförordnings 13 § fastställer Centralhandelskammaren reglementen för dessa revisorer. Närmare anvisningar om t.ex. revisors yrkes-

xamen kan även härafter meddelas i sådana reglementen för CGR- och GRM-revisorer och revisionssammanslutningar.

Varje handelskammarens revisionsutskott skall enligt 3 mom. på motsvarande sätt inom sitt verksamhetsområde utöva tillsyn över GRM-revisorerna och GRM-revisionssammanslutningarna. Paragrafen gör det möjligt att kombinera tillsynen över en GRM-revisor med handläggningen av ett tillsynsärende som gäller en CGR-revisor när ett sådant förfarande är motiverat med hänsyn till sammanhanget mellan ärendena.

35 §. *Tillsynsåtgärder.* Enligt 1 mom. skall Centralhandelskammarens revisionsnämnd eller en handelskammarens revisionsutskott, om villkoren i 39 § är uppfyllda, tilldela en godkänd revisor varning eller anmärkning.

Enligt 2 mom. skall en handelskammarens revisionsutskott, om villkoren i 38 § 1 mom. 1—3 punkten är uppfyllda, göra en framställning till Centralhandelskammarens revisionsnämnd om att en GRM-revisors eller GRM-sammanslutnings godkännande skall återkallas.

Enligt 3 mom. skall Centralhandelskammarens revisionsnämnd, om den anser villkoren i 38 § 1 mom. 1—3 punkten vara uppfyllda, göra en framställning till statens revisionsnämnd om återkallande av en godkänd revisors godkännande. Enligt detta lagrum blir ett disciplinärt ärende anhängigt i nämnden endast på framställning av Centralhandelskammarens revisionsnämnd. Centralhandelskammarens revisionsnämnd skall inte själv kunna besluta att ett godkännande skall återkallas. Centralhandelskammarens revisionsnämnd skall kunna göra en framställning om att en GRM-revisors godkännande skall återkallas fastän handelskammaren inte har gjort någon sådan framställning. Frågan om huruvida Centralhandelskammarens revisionsnämnd är skyldig att göra en framställning skall enligt momentet vara beroende av om nämnden anser att de ovan nämnda villkoren är uppfyllda. Skyldigheten att göra en framställning innebär även att nämnden är skyldig att framlägga ett beslutsförslag. Statens revisionsnämnd skall kunna godkänna framställningen eller, om den har en annan uppfattning, fatta ett beslut med annat innehåll.

I praktiken kan en viss dubbel reglering uppstå i den tillsyn statens revisionsnämnd å ena sidan och Centralhandelskammarens revisionsnämnd å andra sidan utövar. Den stånd-

punkt som statens revisionsnämnd intar skall då styra tolkningen. Genom lagförslaget vill man dock främja ett ökat samarbete mellan olika organ, revisorer, revisionsklienter, forsknings- och läroanstalterna på området samt revisionsväsendets övriga intressegrupper.

36 §. *Skyldighet att lämna uppgifter.* I 1 mom. stadgas om en godkänd revisors skyldighet att lämna uppgifter till ett tillsynsorgan. Statens revisionsnämnd, Centralhandelskammarens revisionsnämnd och en handelskammarens revisionsutskott samt en inspektör som någon av dessa tillsynsorgan förordnat skall ha rätt att av en godkänd revisor för granskning hos tillsynsorganet eller på tillsynsobjektets förrättningsställe få alla de handlingar och övriga dokument som dessa anser behövliga för tillsyn över revisorns verksamhet. Tillsynsobjektet skall även utan omotiverat dröjsmål ge tillsynsorganet och inspektören alla de upplysningar och redogörelser som dessa begär och som behövs för tillsynen.

Ett stadgande om skyldighet att lämna och rätt att få tillgång till handlingar, upplysningar och utredningar behövs eftersom en revisor enligt 25 § har tystnadsplikt om alla de upplysningar som han fått i samband med revision. Stadgandet i 2 mom. om att tystnadsplikten i dessa fall skall åsidosättas är nödvändigt, eftersom en revisor annars med hänvisning till denna plikt kunde vägra lämna ut handlingar, upplysningar eller redogörelser. Det föreslagna stadgandet befriar en revisor som lämnat upplysningar från straffrättsligt ansvar och skadeståndsansvar gentemot sin uppdragsgivare på denna grund, även om uppdragsgivaren har förbjudits revisorn att lämna upplysningarna.

En godkänd revisor skall enligt stadgandet inte ha möjlighet att vägra lämna ut handlingar, upplysningar eller redogörelser för utövande av tillsyn. Disciplinära sanktioner enligt 6 kap. kan vid behov riktas mot revisorn. Den nämnda skyldigheten innebär också att en godkänd revisor är skyldig att besvara frågor av tillsynsorganet och delta i utredningen av ärendet. Revisorn skall t.ex. lämna genmälen och redogörelser.

Revisorns medverkan är ofta nödvändig, eftersom ärendena ofta är omfattande och invecklade.

Vid utövandet av tillsyn kan det vara fråga om utredning med anledning av klagomål, besvär eller misstankar som annars riktar sig mot en revisor. En utredning av ett ärende kan

även få sin början genom stickprov som en handelskammare eller Centralhandelskammarens revisionsnämnd utför. Paragrafen skall även tillämpas vid allmän insamling av uppgifter om revisorernas verksamhet. För tillsynsändamål skall en revisor t.ex. lämna förteckningar över sina uppdragsgivare och uppdrag samt redogörelser över arten av de uppdrag han har, det förhållande i vilket han står till sina revisionsklienter, den tid som han använt för revisionsuppdrag samt om sina revisorsrapporter, intyg och utlåtanden.

En godkänd revisor skall enligt paragrafen lämna upplysningar till ett tillsynsorgan och till personer som utför uppdrag för ett sådant organs räkning. Den rätt som någon annan, t.ex. en offentlig myndighet som utövar tillsyn över sammanslutningens verksamhet, eventuellt kan ha att få upplysningar av en revisor regleras i ifrågavarande speciallagstiftning. Såsom exempel på ett dylikt stadgande om rätt att utföra granskning och få upplysningar kan nämnas 11 § lagen om finansinspektionen (503/93), som reglerar den skyldighet som en revisor i en sammanslutning som är verksam på finansmarknaden har att ge finansinspektionen behövliga upplysningar och handlingar.

37 §. *Tystnadsplikt.* Medlemmarna av tillsynsorganen, föredragande vid dessa samt de som utför uppgifter på uppdrag av ett tillsynsorgan skall åläggas tystnadsplikt enligt 1 mom. Tystnadsplikten skall dock enligt 2 mom. inte gälla lämnande av uppgifter till ett tillsynsorgan eller en förundersökningsmyndighet, allmän åklagare eller annan myndighet som enligt lag har rätt till upplysningen för skötseln av sina uppgifter.

38 §. *Återkallande av godkännande.* I paragrafen skall stadgas om skyldighet för statens revisionsnämnd att återkalla en revisors godkännande. När de i paragrafen nämnda villkoren är uppfyllda skall ett godkännande återkallas. Stadgandet har såsom förebild haft de stadganden om disciplinärt förfarande som gäller om advokater, och som ingår i lagen om advokater (496/58). I förslaget har även beaktats det åttonde bolagsrättsliga direktivet, enligt vars 2 artikel godkännandet av en revisionsammanslutning skall återkallas, om sammanslutningen inte länge fyller de uttryckliga villkoren i direktivet. I lagförslaget finns dessa villkor nämnda i 5 §. Enligt artikel 26 i direktivet skall medlemsstaterna säkerställa att de godkända personerna blir föremål för lämpliga

påföljder om de inte utför revisionen enligt direktivets bestämmelser om oberoende och yrkesmässig omsorg.

Enligt 1 mom. 1 punkten förutsätter återkallande av godkännande att den godkända revisorn på ett sätt som visar uppsåt eller grovt vållande har gjort sig skyldig till klandervärt beteende. En revisors verksamhet skall anses vara klandervärd, om den på ett menligt sätt avsevärt avviker från det sätt på vilket en omsorgsfull yrkesman i allmänhet förfar i motsvarande situation.

Enligt 2 punkten skall ett godkännande återkallas om en revisor trots varning upprepade gånger försummat sina skyldigheter. I dessa fall kan en revisors klandervärda beteende från början ha varit mindre klandervärt än i de situationer som avses i 1 punkten, men att beteendet upprepats anses visa att personen i fråga inte bryr sig om varningen. Att beteendet upprepas är ett uttryck för revisorns likgiltiga och nonchalanta attityd och visar att han inte heller allmänt taget har förutsättningar att verka som godkänd revisor.

Stadgandet skall tillämpas endast i de allvarligaste fallen. Återkallande av godkännande kan gälla såväl den som gjort sig skyldig till lagstridig verksamhet som den som är ansvarig för verksamheten. Även godkännandet av en revisionssammanslutning kan vid behov återkallas. Härvid är dock utgångspunkten den, att den huvudansvariga revisorn jämsides med sammanslutningen skall bli föremål för disciplinära åtgärder.

Enligt 3 punkten skall godkännandet av en revisor återkallas om revisorn inte längre har kvar sin yrkeskunnighet eller inte längre uppfyller de övriga villkoren för godkännande. Om dessa villkor stadgas i 4—6 §§. Stadgandet gäller situationer där godkännandet bör återkallas av andra än disciplinära skäl. En godkänd revisor, som inte längre är yrkeskunnig, kan t.ex. inte längre fullgöra sin skyldighet att iakttä god revisionssed. Avsikten med godkännandet är bl.a. att uppdragsgivaren inte skall behöva underrätta sig om revisorns yrkeskunnighet. Därför är det inte skäl att skapa en situation där en revisor kan få behålla sitt godkännande fastän han inte längre rättmätigt kan fullgöra sina skyldigheter. I allmänhet bibehåller en revisor sin yrkeskunnighet om han kontinuerligt sköter revisionsuppdrag.

Enligt 2 mom. kan ett godkännande även återkallas på viss tid, som kan vara högst två

år. Stadgandet behövs för att ett totalt återkallande i vissa fall kan vara oskäligt. Återkallas godkännandet för viss tid, stryks den godkända revisorn eller revisionssammanslutningen enligt 8 § för denna tid ur registret. När tiden gått ut, träder godkännandet på nytt i kraft utan särskild ansökan. Om återkallelsen är total kan revisorn eller revisionssammanslutningen senare på nytt ansöka om godkännande enligt 4—6 §§.

Enligt 3 mom. kan ett beslut om återkallande av godkännande av synnerligen vägande skäl förordnas att verkställas trots att besvär anförs. Rätten att anföra besvär enligt 42 § innebär att handläggningen av ett disciplinärt ärende kan bli mycket långvarig. I normala fall kan beslutet verkställas först efter att det vunnit laga kraft. I praktiken kan det finnas fall där det är synnerligen viktigt att ett beslut genast kan verkställas trots att det inte har vunnit laga kraft. Enligt stadgandet förutsätter detta att synnerligen vägande skäl föreligger. Beslutet skall motiveras omsorgsfullt. Synnerligen vägande skäl kan t.ex. vara strävan att undvika skada, nödvändigt skyddande av värdet och tillförlitligheten hos ett revisorssystem som bygger på offentligt godkännande eller skyddande av en utomstående viktiga intressen. Enligt 14 § 3 mom. lagen om ändringsökande i förvaltningsärenden kan högsta förvaltningsdomstolen förbjuda omedelbar verkställighet av ett beslut.

Enligt 4 mom. blir ett ärende som gäller återkallande av godkännande anhängigt i statens revisionsnämnd genom en sådan skriftligt framställning av Centralhandelskammarens revisionsnämnd som avses i 35 §. Detta organ skall göra en dylik framställning när organet anser att villkoren för återkallande av godkännande enligt 1 mom. 1—3 punkten är uppfyllda. En fördelning av behörigheten är motiverad för att ärendet skall bli så väl utrett som möjligt innan statens revisionsnämnd i sin egenskap av ett opartiskt lagskipningsorgan börjar behandla det. Om den som ärendet gäller inte tidigare hörts, skall han beredas möjlighet att bli hörd innan statens revisionsnämnd fattar sitt beslut. Om en godkänd revisor kan avhjälpa en brist, skall Centralhandelskammaren revisionsnämnd eller statens revisionsnämnd först ge honom möjlighet att inom en utsatt tid rätta till situationen så att den överensstämmer med gällande stadganden. Det skall t.ex. vara möjligt att förplikta en godkänd revisionssammanslutning att vid även-

tyr om återkallande av godkännande inom en utsatt tid rätta sin styrelses sammansättning så, att den svarar mot kraven i 5 § 3 mom.

I den föreslagna lagen finns inget stadgande om att en revisor eller revisionsammanslutning själv kunde ansöka om återkallande av sitt godkännande. Detta har ansetts möjligt utan särskilt stadgande därom.

Den vars godkännande har återkallats genom ett beslut av statens revisionsnämnd skall enligt 42 § 1 mom. 5 punkten ha möjlighet att anföra besvär över beslutet hos högsta förvaltningsdomstolen.

39 §. *Varning och anmärkning.* I paragrafen stadgas om lindrigare disciplinära sanktioner än återkallande av godkännande och om de förutsättningar under vilka dessa kan anlitas. Centralhandelskammarens revisionsnämnd eller en handelskammarens revisionsutskott skall enligt 34 § tilldela en godkänd revisor varning, om hans förfarande enligt 38 § 1 mom. 1 eller 2 punkten har berott på vårdslöshet eller oaktamhet eller om revisorn utan grund har förfarit på ett sätt som är ägnat att minska tillförlitligheten hos eller värdet av ett revisionssystem som bygger på offentligt godkännande. En revisor skall kunna tilldelas varning när hans beteende inte är så klandervärt som i de situationer som avses i 38 §. En varning är avsedd att uttrycka ogillande av en revisors verksamhet enligt 1 §. En revisor skall dock kunna fortsätta sin verksamhet. För att revisionssystemet skall fungera väl och målen för det nås är det viktigt att revisionens tillförlitlighet kan skyddas. En revisor kan skada revisionssystemet t.ex. genom att i offentligheten såsom revisor uppträda på ett uppseendeväckande sätt. För att stadgandet skall kunna tillämpas måste 1 § ges en vid tillämpning.

I 2 mom. finns stadganden om anmärkning, som är en lindrigare disciplinär påföljd än varning. En godkänd revisor, som även här kan vara en fysisk person eller en revisionsammanslutning, skall tilldelas anmärkning om hans verksamhet är sådan att den uppfyller kriterierna för ett klandervärt beteende enligt 38 §, men verksamheten har varit ovarsam eller vårdslös och förmildrande omständigheter föreligger. Genom att tilldela någon en varning uttrycker statens revisionsnämnd lindrigt ogillande. Förmildrande omständigheter kan t.ex. vara det att felet är ringa, ärendet har ringa ekonomisk eller annan betydelse, stadgandet ger utrymme för tolkning eller är av låg

normnivå. Som dylika omständigheter kan även betraktas ett förstående förbiseende eller förstående tanklöshet, att revisorn inte genom sin verksamhet har försökt skaffa sig själv eller någon annan ekonomisk fördel eller fördel av annat slag, att det av praktiska skäl har varit svårt att undvika normstridig verksamhet eller att verksamheten inte har förorsakat uppdragsgivaren eller någon utomstående skada.

40 §. *Upphörande av godkännande.* Godkännandet av en revisor gäller tills vidare. Enligt paragrafen upphör dock godkännandet för en fysisk persons vidkommande vid utgången av det år då han fyller 70 år. Stadgandet har som mål att säkerställa att revisorerna bibehåller sin yrkeskunnighet och allmänna pålitlighet. Om en revisor har oavslutade uppdrag, kan han ansöka om uppskov för att slutföra dessa. Uppskov kan beviljas högst till utgången av följande kalenderår. Om upphörandet skall göras registeranmälan enligt 8 §.

En godkänd revisor kan själv anhänga om att godkännandet skall upphöra för en viss tid, även om detta inte uttryckligen nämns i stadgandet. Detta förfarande motsvarar det tidigare anlitade förfarandet med deposition av CGR-revisorsbrevet eller GRM-revisorsintyget. Den godkända revisorn skall i så fall för en viss tid styrkas ur registret. Under denna tid är han inte föremål för tillsyn och behöver inte betala revisorsavgifter enligt 45 §. Avsikten är att handels- och industriministeriet skall meddela närmare föreskrifter om förfarandet.

7 kap. Särskilda stadganden

41 §. *Ändringssökande.* I paragrafen stadgas om rättsmedel och rättsmedelsinstanser. Enligt 1 mom. skall rättelse i ett beslut av en handelskammarens revisionsutskott kunna sökas hos Centralhandelskammarens revisionsnämnd. En icke-formbunden rättelse lämpar sig väl som internt rättsmedel för handelskammarväsendet. Enligt 42 § skall lagen om förvaltningsförfarande tillämpas på en sådan. Enligt 2 mom. får ändring i ett beslut av Centralhandelskammarens revisionsnämnd sökas genom besvär hos statens revisionsnämnd. I ett beslut av statens revisionsnämnd får ändring sökas genom besvär hos högsta förvaltningsdomstolen. Rätten att anföra besvär skall dock vara begränsad enligt 42 §.

42 § *Rätt att söka ändring.* I paragrafen

stadgas såväl om dem som har rätt att söka ändring i ett beslut av en handelskammarers revisionsutskott, en Centralhandelskammarers revisionsnämnd eller statens revisionsnämnd som om de beslut i vilka ändring kan sökas. Förteckningen över grunder på vilka ändring kan sökas och vilka som har rätt att söka ändring är uttömmande.

Enligt 1 mom. 1 punkten får ändring sökas av den vars ansökan om att få delta i yrkesexamen för revisorer har avslagits. Enligt 2 punkten skall den som blivit underkänd i yrkesexamen för revisorer få söka ändring. De beslut av Centralhandelskammarers revisionsnämnd och en handelskammarers revisionsutskott i vilka ändring får sökas regleras i 4 och 6 §§. Enligt 3 punkten får den söka ändring vars ansökan om att bli godkänd revisor eller godkänd revisionssammanslutning har avslagits. Om ett sådant beslut av Centralhandelskammarers revisionsnämnd och en handelskammarers revisionsutskott stadgas i 4—6 §§. Enligt 4 punkten skall den som tilldelats varning eller anmärkning få söka ändring. Enligt 5 punkten får den söka ändring vars godkännande har återkallats. En handelskammarers revisionsutskott, Centralhandelskammarers revisionsnämnd eller statens revisionsnämnd skall enligt 38 eller 39 § fatta beslut om sådana disciplinära åtgärder.

Enligt 2 mom. är rätten att anföra besvär hos högsta förvaltningsdomstolen begränsad till att gälla ett i 38 § avsett beslut av statens revisionsnämnd om återkallande av godkännande. En dylik disciplinär åtgärd kan vara av betydelse för utövande av yrke eller näring, varför det är motiverat att revisorn kan få ärendet prövat av domstol.

Enligt 3 mom. skall på rätten att enligt 41 § 1 mom. söka rättelse i ett beslut av en handelskammarers revisionsutskott tillämpas lagen om förvaltningsförfarande. Med tanke på dem som ärendet gäller är det viktigt att till ett beslut som kan rättas fogas anvisningar för hur ett rättelseyrkande skall göras.

Enligt 4 mom. skall i övrigt lagen om ändringssökande i förvaltningsärenden tillämpas när ändring söks.

43 §. *Straffstadgande.* Enligt 1 mom. skall det vara straffbart att bryta mot 19 §, som gäller skyldighet att ge revisionsberättelse. Gärningen skall vara straffbar för alla de bokföringsskyldiga sammanslutningar och stiftelser som avses i 1 § 1 punkten. Endast en uppsåtlig gärning

skall vara straffbar, däremot skall t.ex. inte en revisionsberättelse som av förbiseende eller vårdslöshet fått ett felaktigt eller bristfälligt innehåll medföra straffansvar. Enligt lagförslaget skall alla de straffstadganden i gällande associationslagstiftning som berör skyldigheten att ge revisionsberättelse upphävas när den nya lagen träder i kraft.

Momentet avser att skydda den tillit som sammanslutningens ägare och sammanslutningens eller stiftelsens intressegrupper, såsom t.ex. borgenärer, underleverantörer eller eventuella placerare har till revisionsberättelsen. Dessa skall kunna lita på berättelsens innehåll. Försummelsen att ge revisionsberättelse drabbar på grund av talrika ekonomiska beroendeförhållanden även utomstående. Gärningen innebär även kränkning av viktig allmän fördel, eftersom den är ägnad att vilseleda alla dem som använder sig av revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen är en handling som blir offentlig. Momentet gör det även möjligt för en allmän åklagare att väcka åtal. Eftersom momentet i första hand är avsett att skydda deras fördel som använder sig av berättelsen, skall stadgandet dock inte tillämpas på mindre förseelser, eftersom formfel eller ringa brister inte kränker tilliten till en revisionsberättelse.

Rekvisitet i 1 mom. uppfylls om en revisor ger en felaktig eller bristfällig berättelse, vars innehåll avsevärt avviker från stadgandet i 19 §. Även försummelse att ge en revisionsberättelse kan vara en anledning till att en revisors verksamhet skall bedömas enligt straffstadgandet. En revisor har gjort sig skyldig till straffbart förfarande när han givit en berättelse som inte överstämmer med sanningen eller innehåller bristfälliga uppgifter eller när han inte i berättelsen uttalat sig om någon viktigt omständighet som han borde ha uttalat sig.

Godkända revisorer har enligt 11 och 12 §§ exklusiv rätt att ge revisionsberättelse i de största sammanslutningarna. En godkänd revisor är föremål för allmän tillit, och därför är det skäl att skydda CGR- eller GRM-titeln mot olovligt bruk. Enligt 2 mom. skall det därför vara straffbart för en fysisk person att olovligen använda titeln CGR- eller GRM-revisor eller annars låta förstå att han är godkänd revisor. I fråga om sammanslutning skall de som handlar för sammanslutningens räkning dömas till straff. Det är möjligt att entydigt konstatera om straffbar verksamhet enligt stadgandet föreligger, eftersom endast de

som antecknats i det register som nämns i 7 § enligt 7 § 3 mom. får uppträda såsom godkända revisorer.

Brott mot den tystnadsplikt som avses ovan i 37 § skall enligt 3 och 4 mom. i nämnda paragraf kriminaliseras.

44 §. *Skadeståndsskyldighet.* Eftersom avsikten är att alla de viktigaste stadgadena om revision av sammanslutningar och stiftelser i framtiden skall ingå i den föreslagna lagen, är det motiverat att lagen även reglerar revisorernas skadeståndsansvar. Stadgandet har som förebild 15 kap. 2 § lagen om aktiebolag, som tillämpats t.ex. vid försummelse att rapportera att en person i bolagets ledning har gjort sig skyldig till missbruk eller brott mot tystnadsplikten. Det är fråga om ett rent tekniskt förenhetligande av stadgandena om skadestånd. Avsikten med paragrafen är inte att ändra rådande rättspraxis.

Enligt 1 mom. är en revisor först och främst skyldig att ersätta skada som han uppsåtligt eller av vårdslöshet vållat sammanslutningen eller stiftelsen. Enligt momentets andra mening skall detsamma gälla i fråga om skada som en revisor förorsakat en aktionär, bolagsman, medlem eller annan person genom att förfara på ett sätt som strider mot den föreslagna lagen eller någon lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen, mot bolagsordningen, stadgarna eller bolagsavtalet. Med en lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen avses en lag som reglerar ifrågavarande sammanslutning eller stiftelse, t.ex. lagen om aktiebolag och lagen om andelslag. Enligt stadgandet är revisorns ansvar culpaansvar. Skadeståndsskyldigheten påverkas inte av huruvida revisorn är godkänd revisor eller annan revisor. Skadeståndsskyldigheten innebär skyldighet att ersätta den skada som revisorn förorsakat i verksamhet enligt 1 § 1 mom. Enligt de gällande stadgandena i 2 kap. 12 § och 10 kap. 10 § lagen om öppna bolag och kommanditbolag är en revisor endast skyldig att ersätta skada som han åsamkat bolaget. Enligt det föreslagna momentet skall även en revisor i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag vara skyldig att ersätta skada som han åsamkat en bolagsman eller någon annan person genom överträdelse av revisionslagen, lagen om öppna bolag och kommanditbolag eller av bolagsavtalet. När revisionslagen stiftas utvidgas skadeståndsansvaret i viss mån i öppna bolag och kommanditbolag. Ändringen motiveras av den strävan

efter enhetliga stadganden om revisorer som är en allmän princip i den föreslagna revisionslagen.

Enligt andra meningen i momentet skall en revisor även svara för en skada som hans biträde vållat uppsåtligt eller av vårdslöshet. Stadgandet motsvarar 15 kap. 2 § 1 mom. lagen om aktiebolag. Stadgandet behövs, eftersom biträdena verkar under revisorns handledning och uppsikt. Ansvaret bör kanaliseras till den revisor som mottagit det uppdrag som föranlett uppgiften.

Från uppdragsgivaren synpunkt är biträdena utomstående. En revisor skall svara för sitt biträdes skadevållande verksamhet såsom för sin egen. Härvid saknar det betydelse om revisorn själv har varit vårdslös. Den vårdslöshet som visat sig i biträdets skadevållande verksamhet skall vara avgörande.

I 2 mom. skall stadgas om det gemensamma ansvar som åligger en godkänd revisionssammanslutning och en revisor som är anställd hos sammanslutningen. Om revisorn är en godkänd revisionssammanslutning, svarar revisionssammanslutningen och den som är huvudansvarig för revisionen gemensamt för verkställandet av revisionen. Ett gemensamt ansvar är nödvändigt, eftersom fysiska personer verkar för revisionssammanslutningens räkning. Stadgandet svarar mot 15 kap. 2 § 2 mom. lagen om aktiebolag.

I 3 mom. konstateras att om jämkning av skadestånd samt fördelning av skadeståndsansvaret mellan två eller flera skadeståndsskyldiga skall gälla vad som stadgas i 2 och 6 kap. skadeståndslagen (412/74). Stadgandet svarar mot 15 kap. 4 § lagen om aktiebolag.

Enligt 1 § 2 mom. skall stadgandet om skadeståndsskyldighet inte tillämpas på annan verksamhet som en godkänd revisor bedriver i sin egenskap av revisor, och som inte är verksamhet enligt 1 § 1 mom. Således skall t.ex. en revisors ansvar för sin konsultverksamhet fortfarande bestämmas enligt principerna för kontraktuellt ansvar och övriga allmänna skadeståndsrättsliga principer samt enligt skadeståndslagen.

45 §. *Revisorsavgifter.* I paragrafen stadgas om Centralhandelskammarens och handelskamrarnas rätt att uppbära avgifter. Avsikten är att näringslivet även i fråga om revisionen själv skall svara för de kostnader som verksamheten förorsakar. Avgifter skall kunna bäras upp för täckande av de direkta kostnaderna

för skötseln av de uppgifter som enligt den föreslagna lagen åligger Centralhandelskammarens revisionsnämnd och handelskamrarna. Sådana uppgifter är i första hand godkännandet av revisorer enligt 2 kap. samt i 6 kap. stadgad tillsyn över godkända revisorer. Avgifterna skall svara mot kostnaderna. Centralhandelskammaren och handelskamrarna skall ha möjlighet att enligt självkostnadsprincipen uppbära avgifter av godkända revisionssammanslutningar, godkända revisorer samt den som enligt 2 kap. ansöker om godkännande. Kostnader förorsakas bl.a. av sakkunnigarvoden, mötesarvoden till förtroendevalda och löner till personer som sköter i lagförslaget avsedda uppgifter. Vid fastställandet av avgifterna skall principerna i lagen och förordningen om grunderna för avgifter till staten iakttagas.

46 §. *Närmare stadganden.* Enligt paragrafen skall om verkställigheten av den föreslagna lagen vid behov kunna utfärdas närmare stadganden genom förordning.

Enligt 2 mom. skall handels- och industriministeriet ha möjlighet att genom ett beslut justera de markbelopp och det antal anställda som enligt 11 och 12 §§ medför skyldighet att välja en godkänd revisor. Stadgandet behövs för att gränsvärdena i nämnda paragrafer vid behov skall kunna justeras när penningvärdet förändras. Markbeloppen i 11 § 2 mom. och antalet anställda grundar sig på föreskrifterna i artikel 11 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Även inom EG justeras gränsvärdena i artikeln tidvis. Därför behövs ett stadgande som gör det möjligt att iaktta ett smidigt och ändamålsenligt nationellt förfarande när ändringar i direktivet skall genomföras.

8 kap. Ikraftträdelse- och övergångsstadganden

47 §. *Ikraftträdande.* Den föreslagna skyldigheten att låta verkställa revision ansluter sig särskilt till de ändringar av bokföringslagen som gäller uppgörandet av bokslut och som trädde i kraft den 1 januari 1993. Det är därför viktigt att lagen skall träda i kraft så snart som möjligt efter att den har antagits och blivit stadfäst. Stadganden i 4 § 4 mom. och 10 § 2 mom. anknyter till ikraftträdandet av EES-avtalet. Därför föreslås att tidpunkten för när dessa stadganden träder i kraft skall fastställas genom förordning, såsom fallet även är med andra EES-lagar.

I samband med att lagen träder i kraft föreslås det att lagen den 17 december 1982 om övervakning av revisorssystemet skall upphävas. Stadganden som motsvarar denna ingår i den föreslagna lagen.

Enligt mom. 3 kan åtgärder som verkställigheten av lagen förutsätter vidtas innan lagen träder i kraft.

48 §. *Övergångsstadganden.* Den föreslagna lagen höjer behörighetskraven för godkända revisorer. CGR-revisorer och CGR-sammanslutningar som godkänts före den 1 januari 1996 skall enligt paragrafens 1 mom. anses som i den föreslagna lagen avsedda CGR-revisorer och CGR-sammanslutningar. Det ovan sagda skall på motsvarande sätt gälla GRM-revisorer och GRM-sammanslutningar som godkänts före den 1 januari 1996.

Den föreslagna lagen föranleder ändringar i flera sammanslutningars och stiftelsers verksamhet. Stadgandena om godkännande av revisorer berör omedelbart dem som planerat att senare ansöka om godkännande. För att CGR-revisorssystemet skall kunna fungera utan störningar är det därför motiverat att 4 § 1 mom. 3 och 4 punkten, som gäller skyldighet för en fysisk person som ansöker om att bli godkänd såsom CGR-revisor att avlägga högre högskoleexamen och fullgöra vissa ämnesstudier, enligt 1 mom. skall tillämpas från den 1 januari 1997. Personer som redan fullgör yrkesstudier och praktik enligt nuvarande krav med tanke på CGR-revisorsexamen, behöver inte ge upp sitt mål. På denna grund skall samma övergångstid enligt stadgandet gälla även dem som kan ansöka om att få delta i CGR-revisors yrkesexamen med stöd av undantagsstadgandet i 4 § 2 mom. Det föreslagna övergångsstadgandet uppfyller kraven i artikel 18.1 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet. Kraven som gäller revisors yrkesexamen och som avses i 4 § 1 mom. 6 punkten i den föreslagna lagen skulle dock träda i kraft den 1 januari 1996. Under övergångsperioden skall nya studiekrav fastställas genom beslut av handels- och industriministeriet och Centralhandelskammarens reglemente. Övergångsperioden skulle ge dem som deltar i examen tillräckligt med tid att förbereda sig för de nya studiekraven. Övergångstiden ger även dem som har för avsikt att ansöka om godkännande tid att planera sina studier enligt lagens föreskrifter.

En övergångstid behövs på motsvarande sätt för dem som förbereder sig för GRM-revisors

yrkesexamen. Enligt paragrafens 1 mom. skall en övergångstid som varar fram till den 1 januari 1997 även iakttas vid tillämpningen av 6 § 1 mom. 3 och 4 punkten samt 2 mom. Under övergångstiden har även personer som avlagt en annan examen än lägre yrkesexamen möjlighet att få delta i GRM-revisors yrkesexamen. Härvid kan t.ex. merkonomexamen anses tillräcklig. Övergångstiden skall även tillämpas på ämneskravet i 4 punkten. De krav för GRM-revisors yrkesexamen som avses i 6 § 1 mom. 6 punkten skall av ovan nämnda skäl på motsvarande sätt träda i kraft den 1 januari 1996.

Skyldigheten att välja en CGR- eller GRM-revisor enligt den föreslagna lagens 11 § kommer att utvidgas. I sammanslutningar som avses i 11 § 2 mom. och 12 § skall inga andra revisorer än godkända revisorer ha rätt att verka. För att en skälig anpassningstid skall finnas, skall 11 och 12 §§ enligt övergångsstadgandet i 1 mom. tillämpas först på revisionen av de räkenskapsperioder som upphör den 1 januari 1996 eller senare. En motsvarande övergångstid skall gälla för skyldigheten att enligt 13 § välja en godkänd revisor för en koncern.

Till följd av den övergångstid som anges i 1 mom. föreskrivs i 2 mom. att under övergångstiden fortfarande i fråga om val av godkända revisorer skall tillämpas stadgandena i 10 kap. 4 § lagen om aktiebolag och 88 § 3 mom. lagen om andelslag och 10 kap. 2 § 2 mom. lagen om öppna bolag och kommanditbolag, vilka föreslås bli upphävida genom den nya lagen.

Till dess att man i en sammanslutning i överensstämmelse med ikraftträdelsestadgandet i 47 § 1 mom. har börjat tillämpa 10 § 2 mom. som gäller revisors boningsort, skall enligt 3 mom. fortfarande tillämpas 10 kap. 3 § 1 mom. lagen om aktiebolag, 65 § 1 mom. lagen om bostadsaktiebolag, 10 kap. 2 § 1 mom. lagen om öppna bolag och kommanditbolag samt 88 § 1 mom. lagen om andelslag, sådana dessa lagrum tillämpas när den föreslagna lagen träder i kraft.

I 4 mom. skall stadgas att 11 § 2 mom. samt 13 och 14 §§ skall tillämpas på OFR-revisorer och på GRM-revisorer och sammanslutningar som godkänts den 1 januari 1996 eller därefter från en tidpunkt som bestäms genom förordning. Arbete pågår för att utveckla GRM- och OFR-revisors examina till att motsvara kraven i det åttonde bolagsrättsliga direktivet. Efter att

detta skett, skall nämnda examina ge den som avlagt dem rätt att verka såsom revisor i en sammanslutning eller stiftelse som överskrider den storleksklass som avses i direktivet. Om tidpunkten skall stadgas genom förordning.

I 5 mom. stadgas att 23 § 3 mom., som föreskriver att den som är revisor i ett intresseföretag skall vara oberoende, skall tillämpas från den 1 januari 1996. Övergångstiden skall t.ex. gälla en person som är anställd vid ett huvudkontor och som valts till revisor i intresseföretaget innan lagen trädde i kraft. En sådan revisor skall inte behöva frånträda sin uppgift förrän före den 1 januari 1996. Stadgandet behövs för att det inom ramen för de arrangemang som vidtas innan lagen träder i kraft skall finnas en skälig tid för anpassning till ett förbud enligt 23 § 3 mom. Skulle mandattiden gå ut före den nämnda tidpunkten, skall 23 § 3 mom. tillämpas.

1.2. Lagen om aktiebolag

Till följd av att den föreslagna revisionslagen stiftas skall de lagrum i olika lagar om sammanslutningar och stiftelser som motsvarar revisionslagens stadganden om revisorer upphävas. Enligt förslaget skall de allmänna stadgandena om revision och revisorer ingå i revisionslagen, som är en allmän lag. När de motsvarande stadgandena i olika lagar om sammanslutningar och stiftelser upphävs, skall dock varje lags särdrag beaktas. Det föreslås därför att stadgandena om val av revisorer, revisorers särskilda behörighet, antal och mandattid samt stadgandena om minoritetsskydd och den tid inom vilken skadeståndstalan skall väckas mot revisor skall bibehållas i dess lagar.

Det föreslås att stadgandena i 10 kap. 2 § 2 och 3 mom. lagen om aktiebolag skall upphävas till följd av att den föreslagna revisionslagen stiftas. Stadgandena motsvarar till sitt innehåll stadgandena i 26 § revisionslagen om skiljande av en revisor från hans uppdrag och revisors avgång. Stadgandena i 10 kap. 3 § 1 och 2 mom., vilka föreslås bli upphävida, motsvarar stadgandena om en revisors allmänna behörighet i 10 § revisionslagen. Stadgandena i 3 mom. i den paragraf som föreslås bli upphävd, svarar innehållsmässigt mot stadgandena i 5 och 6 §§ revisionslagen om revisorer och revisionsammanslutningar som är godkända av Centralhandelskammaren eller en

handelskammare. I nämnda 3 mom. stadgas även om en sådan skyldighet för revisionssammanslutningar att meddela vem som är huvudansvarig för revisionen som nu skall regleras i 15 § revisionslagen. Stadgandet i 3 § 4 mom., som även upphävs, svarar mot stadgandet om koncernrevision i 13 § 2 mom. revisionslagen.

Det föreslås att 10 kap. 4 § ändras. De lagrum som svarar mot 1 och 2 mom. finns i 11 § 1 mom. revisionslagen, som gäller skyldigheten att välja minst en godkänd revisor, samt i 12 § revisionslagen, som reglerar skyldigheten att välja en CGR-revisor eller CGR-sammanslutning. Något stadgande som svarar mot 10 kap. 4 § 3 mom. lagen om aktiebolag finns inte i revisionslagen. Enligt 3 mom. kan handels- och industriministeriet av särskilda skäl förordna att ett bolag som i medeltal har haft över 500 anställda under de två närmast föregående räkenskapsperioderna i stället för en CGR-revisor skall få välja en GRM-revisor. Eftersom avsikten med revisionslagen är att höja behörighetskraven för revisorer, föreslås det att detta moment skall upphävas såsom obehövt. Stadgandet i 4 § 4 mom., som föreslås bli upphävt, motsvaras av 13 § 1 mom. revisionslagen. I 5 mom. stadgas om aktieägarnas rätt att fordra att en godkänd revisor skall utses för ett bolag där en sådan revisor inte är obligatorisk. Det föreslås att hänvisningen i momentet skall ändras och momentet bli 1 mom. Enligt 10 kap. 4 § 6 mom. kan genom beslut av statsrådet bestämmas att stadgandena i 1—3 mom. inte skall tillämpas på aktiebolag av vars aktier mer än hälften ägs av andelslag ensamt, tillsammans med annat andelslag eller tillsammans med kooperativ centralorganisation eller av kommun eller kommunalförbund och vars revision uppfyller de i beslutet nämnda villkoren. Stadgandet i 14 § revisionslagen skall delvis ersätta detta stadgande, som till övriga delar är obehövt.

Det föreslås att 10 kap. 5 § lagen om aktiebolag, som gäller revisors jäv upphävs, eftersom ett motsvarande stadgande finns i 24 § revisionslagen. I 10 kap. 6 § lagen om aktiebolag stadgas om när en länsstyrelse skall förordna revisor för ett bolag. Stadganden som svarar mot paragrafens 1 och 2 mom., som föreslås bli upphävd, finns i 27 § 1 och 2 mom. revisionslagen. Länsstyrelsen skall enligt 3 mom. förordna en godkänd revisor för ett bolag om bolagsstämman inte hört sammat ett krav enligt 10 kap. 4 § 5 mom. Det föreslås att momentet

skall bli ett nytt 2 mom. i 10 kap. 4 § lagen om aktiebolag. Paragrafens 4 mom. föreslås bli ett nytt 3 mom. i 4 §.

Det föreslås även att 10 kap. 7—13 §§ lagen om aktiebolag upphävs. Stadgandena blir obehövliga när revisionslagen stiftas, eftersom motsvarande paragrafer finns i revisionslagen. I 7 § stadgas om skyldigheten att iaktta god revisions sed, om vad som skall vara föremål för revision och om en revisors skyldighet att följa bolagsstämmans särskilda föreskrifter. Till sitt sakinnehåll motsvarande stadganden finns i 16 och 17 §§ revisionslagen. I 8 §, som föreslås bli upphävd, stadgas om styrelsens och verkställande direktörens skyldighet att bistå revisorn. Motsvarande stadgande finns i 22 § revisionslagen. Stadgandena i 10 kap. 9 § gäller revisionsanteckning, och motsvaras av 18 § revisionslagen. I 10 kap. 10 § lagen om aktiebolag stadgas om revisionsberättelse. Motsvarande stadganden finns i 19 § revisionslagen. Enligt 10 kap. 11 § lagen om aktiebolag skall erinringar som revisor framställt till styrelsen eller verkställande direktören antecknas i protokoll eller annan handling. Ett stadgande med samma innehåll finns i 20 § revisionslagen. Stadgandet i 10 kap. 12 § motsvaras av stadgandet i 21 § revisionslagen om en revisors närvaro vid en sammanslutnings eller stiftelses sammanträde. En revisors tystnadsplikt regleras i 10 kap. 13 §. Till sitt sakliga innehåll motsvaras stadgandet av 25 § revisionslagen.

Stadgandet i 15 kap. 2 § lagen om aktiebolag, som reglerar en revisors skadeståndsskyldighet, föreslås bli upphävt, eftersom ett motsvarande stadgande finns i 44 § revisionslagen. I 16 kap. 8 § 3 mom. lagen om aktiebolag regleras brott mot stadgandena om revisionsberättelse. Det föreslås att stadgandet upphävs, eftersom ett motsvarande straffstadgande, som gäller brott mot stadgandena om uppgörande av revisionsberättelse skall tas in i 43 § 1 mom. revisionslagen.

Det föreslås ytterligare att 10 kap. 1 § 2 mom., 4 § och 14 § 3 mom. samt 15 kap. 5 § 1 mom. och det inledande stycket i 15 kap. 7 § 1 mom. lagen om aktiebolag skall ändras. Paragrafhänvisningarna i dessa lagrum måste ändras när revisionslagen stiftas. Det föreslås även att till 10 kap. 1 § skall fogas ett nytt 1 mom., enligt vilket stadgandena om revision av ett aktiebolag ingår i revisionslagen och i 10 kap. lagen om aktiebolag. Lagen om aktiebolag,

som är en speciallag, skall tillämpas i första hand.

1.3. Lagen om bostadsaktiebolag

I propositionen föreslås att 3 § 1 mom. 5 punkten lagen om bostadsaktiebolag skall upphävas till följd av att revisionslagen stiftas. Hänvisningen till koncerner skall i stället tas in i ett nytt 63 § 1 mom. Det föreslås även att 64 § 2 och 3 mom., som reglerar mandattiden för en revisor i ett bostads-aktiebolag, skall upphävas eftersom stadgandena till sitt innehåll motsvaras av 26 § revisionslagen, som reglerar skiljande av en revisor från hans uppdrag och en revisors avgång. I 66 § lagen om bostadsaktiebolag stadgas om jäv för revisor. Paragrafen föreslås bli upphävd, eftersom ett stadgande med samma sakliga innehåll ingår i 24 § revisionslagen. I 88 § 2 punkten lagen om bostads-aktiebolag stadgas om brott mot stadgandena om uppgörande av revisionsberättelse. Det föreslås att punkten upphävs, eftersom 43 § 1 mom. revisionslagen på motsvarande sätt reglerar brott mot stadgandena om uppgörande av revisionsberättelse.

Det föreslås ytterligare att 3 § 1 mom. 9 punkten och 2 mom., 63 § 2 mom., 65 § och 76 § 1 mom. skall ändras så, att paragrafhänvisningarna i nämnda lagrum ändras till att gälla revisionslagförslaget. I 27 § revisionslagen finns ett stadgande om länsstyrelsens skyldighet att vid försummelser förordna en behörig revisor. I 67 § lagen om bostadsaktiebolag ingår ett motsvarande stadgande. Det föreslås att 67 § 1 och 2 mom. ändras så, att länsstyrelsen, utöver vad som stadgas i 27 § revisionslagen, även skall välja revisor i de speciella situationer som nämns i nya 65 § 1 och 2 punkten. Det gällande 65 § 1 och 2 mom. reglerar en revisors allmänna behörighet. Motsvarande stadganden ingår i 10 § revisionslagen. Det gällande 65 § 4 mom., som reglerar godkända revisionssammanslutningar och deras skyldighet att anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen, motsvaras av 5, 6 och 15 §§ revisionslagen. Därför behövs dessa stadganden inte i lagen om bostadsaktiebolag. Det föreslås att 67 § 3 mom. för tydlighetens skull skall kvarstå.

För att stadgandena om minoritetsskydd enligt lagen om aktiebolag och lagen om bostadsaktiebolag skall vara enhetliga föreslås

det att bisatsen ”men stämman inte har godkänt förslaget” styrks ur den sista meningen i 68 § 1 mom. I fråga om det nu gällande stadgandet i lagen om bostadsaktiebolag anför det delvis felaktigt i regeringens proposition med förslag till lag om bostadsaktiebolag (RP 6/1987 rd) att stadgandet i sak skulle motsvara 10 kap. 14 § lagen om aktiebolag. De ifrågavarande stadgandena om särskild granskning enligt lagen om bostadsaktiebolag och lagen om aktiebolag reglerar minoritetsskyddet. För att ett sådant skydd skall förverkligas enligt modellen i lagen om aktiebolag, måste även i bostadsaktiebolag en grupp aktionärer, som tillsammans utgör en viss minoritet, ha rätt att oberoende av majoriteten kräva att länsstyrelsen förordnar en granskare.

Det föreslås att till 63 § fogas ett nytt 1 mom., där det hänvisas till revisionslagen.

1.4. Lagen om andelslag

Till följd av att en revisionslag stiftas skall de stadganden i lagen om andelslag upphävas som motsvaras av stadganden i revisionslagen.

Det föreslås att 89 § skall upphävas såsom obehövlig, eftersom paragrafen i sak motsvaras av 26 § 3 mom. revisionslagen. I 90 § stadgas om styrelsens skyldighet att bistå en revisor. Paragrafen föreslås bli upphävd, eftersom den ersätts av 22 § revisionslagen. Stadgandet om revisionsanteckning i 18 § revisionslagen ersätter 90 a § lagen om andelslag, som föreslås bli upphävd såsom obehövlig. Likaså föreslås det att 91 a upphävs såsom obehövlig, eftersom den motsvarar stadgandet om en revisors tystnadsplikt i 25 § revisionslagen.

Dessutom föreslås det att 86 § 1 mom., 88 och 91 §§, 99 § 1 mom., 112 § 3 mom. och 160 § skall upphävas. I 86 § 1 mom. stadgas om skyldighet att iaktta god revisionssed. Eftersom ett liknande stadgande ingår även i 16 § revisionslagen, kan det stadgandet i lagen om andelslag upphävas såsom obehövligt. Det stadgande som svarar mot 88 § 1 mom. är 10 § revisionslagen, medan 24 § revisionslagen, som gäller revisors jäv, ersätter 2 mom. Stadgandet i 88 § 4 mom., som gäller godkända revisions-sammanslutningar samt en sammanslutnings skyldighet att meddela vem som är huvudansvarig för revisionen, motsvaras i sak av 5, 6 och 15 §§ revisionslagen. I 5 mom. stadgas att en revisionsavdelning hos en sammanslutning

som har till ändamål att handha gemensamma uppgifter för andelslag är behörig att vara revisor samt om det gemensamma ansvar som åligger en sådan sammanslutning och den som utsetts till att förrätta revisionen. Momentet är obehövt, eftersom man genom införandet av revisionslagen strävar efter ge revisorerna en enhetligare och större behörighet och eftersom skadeståndsskyldigheten regleras i 44 § nämnda lag. I 11—13 §§ revisionslagen ingår ett stadgande om val av CGR-revisor, varför motsvarande krav skall styrkas ur 88 § 3 mom. Även i 91 § skall de stadganden som ingår i 19 § revisionslagen slopas. Vidare föreslås det att till 91 § och 112 § 3 mom. skall fogas en hänvisning till revisionslagen. Ur 160 §, som reglerar frågan om skadeståndsansvar, skall till följd av 44 § revisionslagen styrkas omnämmandet av en revisors och en likvidationsrevisors skadeståndsansvar.

Vidare föreslås det att till 86 § lagen om andelslag skall fogas ett nytt 1 mom., enligt vilket vid revision av andelslag skall iakttagas såväl 10 kap. lagen om andelslag som stadgandena i revisionslagen.

1.5. Lagen om öppna bolag och kommanditbolag

I propositionen föreslås att 10 kap. 2 § lagen om öppna bolag och kommanditbolag skall upphävas. I lagrummet stadgas om behörighetsvillkoren för en revisor och om skyldigheten att välja en godkänd revisor samt om en revisionssammanslutnings skyldighet att meddela vem som är huvudansvarig för revisionen. Det föreslås att paragrafen skall upphävas, eftersom stadganden med samma sakliga innehåll ingår i 10 §, 11 § 1 mom. och 15 § revisionslagen. Samtidigt föreslås det att 10 kap. 3 § 4 mom. skall upphävas såsom obehövt, eftersom det ersätts av 26 § 3 mom. revisionslagen. Jävsstadgandet i 24 § revisionslagen motsvarar 10 kap. 4 § lagen om öppna bolag och kommanditbolag, och nämnda 4 § föreslås bli upphävd såsom obehövt. I 10 kap. 5 § stadgas om revisor som länsstyrelsen förordnar. Det föreslås att paragrafen skall upphävas, eftersom motsvarande stadgande ingår i 27 § revisionslagen. Kapitlets 6 § 1 mom. gäller skyldigheten att iaktta god revisionssed. Motsvarande stadganden finns i 16 § 1 mom. och 17 § revisionslagen. Kapitlets 6 § 2 mom. gäller en

sammanslutnings skyldighet att bistå sina revisorer. Motsvarande stadgande ingår i 22 § revisionslagen. I syfte att undvika dubbel reglering föreslås det att 10 kap. 6 § upphävs. Likaså föreslås det att 10 kap. 7 §, där det stadgas om revisionsanteckning, skall upphävas eftersom det motsvaras av 18 § revisionslagen.

En revisors tystnadsplikt regleras i kapitlets 9 §. Det föreslås att paragrafen upphävs, eftersom ett motsvarande stadgande ingår i stadgandet om tystnadsplikt i 25 § 1 mom. revisionslagen.

Dessutom föreslås det att 2 kap. 15 § 2 mom. ändras så, att i överensstämmelse med revisionslagens terminologi benämningen godkänd revisor tas i bruk och i fråga om biträdenas tystnadsplikt hänvisas till 25 § revisionslagen. Det föreslås likaså att 10 kap. 1 § 1 mom., enligt vilket stadgandena om revision skall tillämpas på ett öppet bolag och ett kommanditbolag som under de två senaste räkenskapsperioderna i genomsnitt haft fler än 30 anställda, skall ändras. På grund av de krav på enhetlighet som anförts i den allmänna motiveringen är det skäl att revisionslagen tillämpas även på öppna bolag och kommanditbolag. I momentet skall hänvisas till revisionslagen. Ändringen innebär att stadgandena i 10 kap. lagen om öppna bolag och kommanditbolag samt revisionslagens stadganden skall tillämpas på revision av öppna bolag och kommanditbolag oberoende av hur många anställda de har. Det föreslås att 10 kap. 1 § 2 mom. skall ändras enligt förebilden i 10 kap. 1 § lagen om aktiebolag så, att öppna bolag och kommanditbolag skall ha en eller flera revisorer enligt vad som föreskrivs i bolagsavtalet. Bolagsmännen kan dessutom välja en eller flera revisorssuppleanter. I den lydelse som momentet har enligt gällande lag är det obehövt, eftersom revisionsskyldigheten enligt den föreslagna lagen utsträcks till att gälla samtliga personbolag.

Ytterligare föreslås det att 10 kap. 3 § 3 mom. ändras så, att momentets första mening, som gäller det fall att en revisor avgår från sitt uppdrag mitt under sin mandattid, skall upphävas såsom obehövt, eftersom ett motsvarande stadgande ingår i 26 § 2 mom. revisionslagen. Likaså föreslås det att kapitlets 8 § 1 mom. skall ändras. Enligt lagrummet skall en revisionsberättelse avges till bolaget inom fem månader efter räkenskapsperiodens utgång. Detta stadgande har ingen motsvarighet i revisionslagen, där den utsatta tiden är senast

två veckor före det sammanträde där bokslutet framläggs för fastställelse. I fråga om den tidpunkt då revisionsberättelsen skall avges är det skäl att beakta de särskilda dragen hos ett öppet bolag och ett kommanditbolag. Det föreslås att den nuvarande regleringen skall bibehållas. Därför föreslås det att till 8 § 1 mom. endast skall fogas ett omnämnande av att den nuvarande utsatta tiden för avgivande av revisionsberättelse, som är fem månader efter räkenskapsperiodens utgång, fortfarande och oberoende av stadgandena i revisionslagen skall iakttas i fråga om öppna bolag och kommanditbolag. I 10 kap. 8 § 2 och 3 mom. stadgas om revisionsberättelse. Det föreslås att nämnda stadganden upphävs, eftersom motsvarande stadganden ingår i 19 § 1 och 2 mom. revisionslagen. Det föreslås att kapitlets 10 § 1 mom. skall ändras så, att beträffande revisorernas skadeståndsskyldighet på motsvarande sätt skall gälla vad som stadgas i 2 kap. 13 och 14 §§ samt i 44 § revisionslagen. Även denna ändring beror på revisionslagen.

I 10 kap. 10 § 2 mom. stadgas om gemensamt skadeståndsansvar för en revisionsammanslutning och dess revisor. Det föreslås att stadgandet skall upphävas såsom obehövligt, eftersom ett motsvarande stadgande ingår även i 44 § 2 mom. revisionslagen.

1.6. Föreningslagen

I 38 § föreningslagen (503/89) stadgas om antalet revisorer i en förening och om skyldigheten att iaktta god revisionssed. Eftersom ett stadgande om god revisionssed ingår även i 16 § revisionslagen, föreslås det att 38 § ändras så att onödig dubbel reglering undviks, och att om revision av en förening skall gälla vad som stadgas i föreningslagen och revisionslagen. Det föreslås även att paragrafens rubrik ändras så att det bättre motsvarar innehållet. Likaså föreslås det att omnämnandet av revisorer styrks ur 39 §, som gäller skadeståndsskyldighet, eftersom skadeståndsskyldigheten regleras i 44 § revisionslagen.

1.7. Lagen om stiftelser

Till följd av att revisionslagen stiftas föreslås det att sådana stadganden om revisorer som också ingår i revisionslagen skall strykas ur

lagen om stiftelser. Därför föreslås det att 12 § 3 och 4 mom., som innehåller stadganden om revisors jäv och förbud för en revisor att ha penninglån från stiftelsen, skall upphävas. Sakligt sett motsvaras stadgandena av 24 § revisionslagen. Vidare föreslås det att 12 § 2 och 5 mom. samt 12 a § 1 mom. skall ändras. I 12 § 2 och 5 mom. finns sådana stadganden om en revisors behörighet och en sammanslutnings skyldighet att meddela vem som har det huvudsakliga ansvaret för revisionen samt om skyldighet att iaktta god revisionssed och om revisionsberättelse, som delvis sammanfaller med 10 §, 15 §, 16 § 1 mom. och 17 § samt 19 § 1 mom. revisionslagen, och som därför skall upphävas såsom obehövliga. I 12 a § lagen om stiftelser stadgas bl.a. om en revisors skadeståndsskyldighet. Eftersom stadgandet till denna del sammanfaller med stadgandet i 44 § revisionslagen, skall det ändras så, att omnämnandet av en revisor stryks. Dessutom föreslås det att till 12 § skall fogas ett stadgande enligt vilket i fråga om revision av en stiftelse skall gälla vad 2 kap. lagen om stiftelser och revisionslagen stadgar.

1.8. Lagen om placeringsfonder

Med anledning av att revisionslagen stiftas föreslås att 44 § lagen om placeringsfonder ändras så att 1 mom., som reglerar en revisors allmänna behörighet och som motsvaras av 10 § revisionslagen, skall utgå.

Samtidigt föreslås det att 44 § 2 mom. skall ändras. Momentet motsvaras i revisionslagen av 10 §, som gäller om val av en revisionsammanslutning och 15 §, som gäller en sammanslutnings skyldighet att meddela vem som är huvudansvarig för revisionen. Det stadgande i paragrafens 2 mom. som sammanfaller med motsvarande stadgande i revisionslagen skall strykas.

Dessutom föreslås det att 46 §, som reglerar en sammanslutnings skyldighet att bistå en revisor, skall upphävas. Ett motsvarande stadgande ingår i 22 § revisionslagen. Stadgandet i 47 § 1 mom. om skyldighet att iaktta god revisionssed motsvaras av 16 § 1 mom. och 17 § revisionslagen, 47 § 2 mom. motsvaras av 16 § 2 mom. revisionslagen och 47 § 3 mom., som gäller revisionsanteckning och revisionsberättelse, motsvaras av 18 § och 19 § 1 mom. revisionslagen. För att dubbel reglering skall

undvikas föreslås det att 47 § 1—3 mom. upphävs. I 48 § stadgas om revisionsanteckning och revisionsberättelse. Paragrafens 1 mom. motsvaras av 19 § 1 mom. revisionslagen, paragrafens 2 mom. av 19 § 1 mom. 1 punkten, paragrafens 3 mom. av 19 § 1 mom. 5 punkten samt 2 och 3 mom. och lagens 48 § 4 mom. motsvaras av 19 § 1 mom. 3 och 4 punkten revisionslagen. För att dubbel reglering skall undvikas föreslås det att även 48 § upphävs.

I 45 § 1 och 2 mom. ingår hänvisningar till sådana paragrafer som skall upphävas till följd av revisionslagen. Det föreslås att hänvisningarna till olika paragrafer skall ändras så att de svarar mot de ändringar som genomförs vid stiftandet av revisionslagen. Eftersom lagen om placeringsfonder har en särskild karaktär, föreslås det att penninglån skall vara tillåtna för revisorer i fondbolag och placeringsfonder som bolagen förvaltar även efter att revisionslagen stiftats. Därför skall 45 § 1 mom. 2 punkten ändras så, att i den inte hänvisas till 24 § 2 mom. revisionslagen, som förbjuder en revisor att ha penninglån eller annan säkerhet. Beträffande 58 § 1 mom. föreslås det att omnämnandet av en revisors eller revisorssuppleants tystnadsplikt skall styrkas ur stadgandet, eftersom ett motsvarande stadgande ingår i 25 § revisionslagen. I 60 § ingår sådana stadganden om en revisors skadeståndsskyldighet, som motsvaras av 44 § revisionslagen. Det föreslås därför att stadgandena skall ändras så att onödigt dubbel reglering undviks. Vidare föreslås det att till 43 § skall fogas ett nytt 1 mom., som hänvisar till revisionslagen.

1.9. Lagen om värdepappersförmedlingsrörelse

Det föreslås att lagen om värdepappersförmedlingsrörelse (499/89) skall ändras till följd av att revisionslagen stiftas. I 14 § 3 mom. finns paragrafhänvisningar, som måste revideras. Enligt stadgandet skall förbudet för en revisor att ha penninglån enligt lagen om aktiebolag inte tillämpas på en revisor i ett värdepappersförmedlingsföretag. Till följd av värdepappersförmedlingsföretagens särskilda karaktär föreslås det att denna praxis bibehålls. Det föreslås därför att momentet ändras så, att 24 § 2 mom. revisionslagen, enligt vilket penninglån till en revisor eller ställande av säkerhet för hans räkning är förbjudet, inte skall tillämpas på revisorer i värdepappersförmedlingsföretag.

Dessutom föreslås att till 14 § fogas ett nytt 1 mom., där det föreskrivs att revisionslagen skall iakttas vid revision av ett värdepappersförmedlingsföretag.

1.10. Lagen om försäkringskassor

Det föreslås att 57 § 2 och 3 mom. lagen om försäkringskassor (1164/92) skall upphävas, eftersom de motsvaras av 26 § revisionslagen, som gäller skiljande av en revisor från hans uppdrag och revisors avgång. Det föreslås även att 58 § skall upphävas. I 58 § 1 mom. stadgas om revisors behörighet. Stadgandet motsvaras av 10 § revisionslagen. I 58 § 2 mom. stadgas om godkända revisionssammanslutningar och deras skyldighet att meddela vem som är huvudansvarig för revisionen. Motsvarande stadganden ingår i 5, 6 och 15 §§ revisionslagen. I 60 § stadgas om revisors jäv. Det föreslås att stadgandet skall upphävas, eftersom det ersätts av 24 § revisionslagen. Likaså föreslås det att 62 §, som reglerar skyldigheten att iakttä god revisionssed skall upphävas. Stadgandet motsvarar 16 och 17 §§ revisionslagen. Stadgandet i 63 § lagen om försäkringskassor motsvarar 22 § revisionslagen, där det stadgas om en sammanslutnings skyldighet att bistå sina revisorer. Därför föreslås det att 63 § skall upphävas. Likaså föreslås det att 64 § skall upphävas, eftersom den motsvaras av 19 § revisionslagen, där det stadgas om revisionsanteckning, och 19 § 1 mom. revisionslagen, där det stadgas om revisionsberättelse.

I 65 § lagen om försäkringskassor stadgas om revisionsberättelse. Det föreslås att 1—4 mom. skall utgå, eftersom motsvarande stadganden finns i 19 § 1—3 mom. revisionslagen. I 66 § stadgas om revisionsprotokoll. Det föreslås att paragrafen skall upphävas, eftersom det motsvaras av 20 § revisionslagen. I 67 § stadgas om en revisors närvaro vid ett kassamöte. Paragrafen föreslås bli upphävd såsom obehövlig, eftersom den motsvaras av 21 § revisionslagen. I 68 § stadgas om en revisors tystnadsplikt. Paragrafen ersätts av 25 § revisionslagen, varför även 68 § föreslås bli upphävd. I 152 § stadgas om en revisors skadeståndsskyldighet. Det föreslås att paragrafen skall upphävas såsom obehövlig, eftersom den motsvaras av 44 § revisionslagen.

I 59 § 2 mom. och 69 § 3 mom. samt det inledande stycket i 157 § 1 mom. finns para-

grafhänvisningar, som föreslås bli ändrade. I 61 § 1 mom. stadgas om de fall i vilka social- och hälsovårdsministeriet skall förordna en revisor som uppfyller behörighetsvillkoren. Eftersom stadgandet har sin motsvarighet i 27 § 1 mom. revisionslagen, föreslås det att i stadgandet skall hänvisas till 27 § 1 mom. Även efter att 61 § 1 mom. lagen om försäkringskassor ändrats skali social- och hälsovårdsministeriet vara skyldigt att förordna revisor. Länsstyrelsen skall inte vara behörig att förordna en behörig revisor för en försäkringskassa. Enligt 154 § 2 mom. är det möjligt att jämka en revisors skadeståndsskyldighet. Eftersom 44 § revisionslagen reglerar en revisors skadeståndsskyldighet, föreslås det att omnämmandet av revisorerna skall strykas ur momentet. Dessutom föreslås det att ett nytt 56 § 1 mom., som hänvisar till revisionslagen, skall tas in i lagen om försäkringskassor.

1.11. Personalfondslagen

De stadganden i personalfondslagen (814/89) som sammanfaller med motsvarande lagrum i revisionslagen skall upphävas när revisionslagen träder i kraft. Det föreslås att 49 § som gäller jäv för en revisor upphävs. Paragrafen motsvaras av 24 § revisionslagen. Likaså föreslås det att 50 § skall upphävas. Paragrafens 1 och 2 mom. motsvaras av 16 och 17 §§ revisionslagen, där det stadgas om förpliktelsen att iakttä god revisionssed och om vad som skall vara föremål för revision. Paragrafens 3 mom. motsvaras av 22 §, som gäller en sammanslutnings skyldighet att bistå sina revisorer. Stadgandet i 4 mom. om revisionsansteckning motsvaras av 18 § revisionslagen. I 52 § 2 mom. stadgas om en revisors skadeståndsskyldighet. Det föreslås att momentet skall upphävas såsom obehövligt, eftersom det motsvaras av 44 § revisionslagen.

Det föreslås att 48 och 51 §§ ändras. Det föreslås att stadgandet om revisors behörighet i 48 § 2 mom. skall utgå. I 48 § 3 mom. och 51 § 2 mom. personalfondslagen finns stadganden som delvis sammanfaller med stadgandena i revisionslagen, och som gäller en revisors behörighet, en sammanslutnings skyldighet att meddela vem som bär huvudansvaret för revisionen och om innehållet i revisionsberättelsen. Det föreslås att momenten ändras så, att de stadganden som har sin motsvarighet i revi-

sionslagen styrks. I 48 § 3 mom. finns stadganden med samma innehåll som i 10 och 15 §§ revisionslagen och 51 § 2 mom. motsvaras delvis av 19 § 1 mom. revisionslagen. Det föreslås därför att till 48 § fogas ett omnämmande av att revisionen vid sidan av 7 kap. personalfondslagen skall tillämpas vid revision av personalfonder.

I 51 § 1 och 4—6 mom. stadgas om revisionsberättelse. Stadgandena motsvaras av 19 § 1—3 mom. revisionslagen, varför de är obehövliga.

2. Närmare stadganden och bestämmelser

Det föreslås att en revisionförordning utfärdas med stöd av 7 § 2 mom., 30 § 2 mom., 32 § 2 mom., 33 § 4 mom. och 46 § 1 mom. i den föreslagna revisionslagen. I förordningen skall ingå närmare stadganden åtminstone om registrering av godkänd revisor, om statens revisionsnämnd, om Centralhandelskammarens revisionsnämnd och om en handelskammarens revisionsutskott.

Med stöd av 4 § 1 och 2 mom. och 6 § 1 och 2 mom. skall handels- och industriministeriet ha möjlighet att utfärda närmare bestämmelser om revisorernas yrkesexamina. Enligt 46 § 2 mom. skall han handels- och industriministeriet genom ett beslut kunna justera markbeloppen och antalet anställda enligt 11 och 12 §§ revisionslagen. Dessa gränsvärden anger när en godkänd revisor skall anlitas.

Centralhandelskammaren skall såsom hittills ha rätt att utfärda reglementen för godkända revisorer. God revisionssed skall fortfarande utvecklas vidare genom rekommendationer av CGR-föreningen r.f. och GRM-revisorsföreningen r.f. och på detta sätt skapar även normer av lägre rang.

3. Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft så snart de har antagits och blivit stadfästa. Stadgandena i 4 § 4 mom. och 10 § 2 mom. i revisionslagen föreslås dock träda i kraft vid en tidpunkt som fastställs genom förordning.

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs Riksdagen följande lagförslag:

1.

Revisionslag

I enlighet med riksdagens beslut stadgas:

1 kap.

Allmänna stadganden

1 §

Tillämpningsområde

Denna lag tillämpas, om inte något annat stadgas i lag, på

1) revision av sammanslutningar och stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (655/73), (*bokföringsskyldiga*), samt

2) annan verksamhet som enligt lag eller förordning åligger en revisor i en sammanslutning eller stiftelse som avses i 1 punkten.

När en godkänd revisor i denna egenskap bedriver annan verksamhet än sådan som avses i 1 mom. tillämpas på verksamheten 16, 25, 28—39, 41 och 42 §§.

2 §

Definitioner

I denna lag avses med

1) *revisor* en person som utför i 1 § 1 mom. nämnda uppdrag, samt

2) *godkänd revisor* en person eller sammanslutning som har godkänts och registrerats enligt stadgandena i 2 kap.

2 kap.

Godkännande och registrering av revisorer

3 §

Revisors yrkesexamen

Yrkesexamina för revisorer som godkänts av Centralhandelskammaren eller en handelskammare ordnas av Centralhandelskammarens revisionsnämnd, om vilken stadgas i 31 §.

4 §

Av Centralhandelskammaren godkänd revisor

Centralhandelskammarens revisionsnämnd godkänner på ansökan som revisor en fysisk person som inte genom sin verksamhet har

visat sig vara olämplig för revisorsuppdrag och som

1) råder över sig själv och sin egendom,

2) inte vid sidan av revisionsverksamheten bedriver annan verksamhet som är ägnad att äventyra hans oberoende ställning som revisor eller verkställandet av revision,

3) har avlagt högre högskoleexamen,

4) har fullgjort av uppgiften förutsatta studier i ämnen som närmare anges genom beslut av handels- och industriministeriet,

5) under ledning av en av Centralhandelskammaren godkänd revisor eller på motsvarande sätt under minst fem års tid förvärvat praktisk erfarenhet av krävande uppgifter inom revision och redovisning på det sätt som närmare anges genom beslut av handels- och industriministeriet, samt

6) har visat sin yrkeskunnighet genom att avlägga en sådan yrkesexamen för revisorer som närmare anges genom beslut av handels- och industriministeriet, och därefter har avgivit revisorsförsäkringen inför rätten.

Undantag kan dock göras från behörighetskraven i 1 mom. 3 och 5 punkten, om sökanden har minst sju års erfarenhet av krävande uppgifter inom redovisning, finansiering och juridik samt dessutom minst tre års praktisk erfarenhet av revision, på det sätt som närmare anges genom beslut av handels- och industriministeriet, eller om sökanden har 15 års erfarenhet av krävande uppgifter inom redovisning, finansiering och juridik.

Endast en person som uppfyller åtminstone kraven i 1 mom. 1 och 3—5 punkten och i 2 mom. kan delta i yrkesexamen för revisorer. Centralhandelskammarens revisionsnämnd avgör om en person får delta i examen.

Utan hinder av 1 mom. 3—6 punkten kan som revisor godkännas en person som är medborgare i ett land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som har yrkesbehörighet för revisorsverksamhet i något land inom samarbetsområdet. Innan sökanden godkänns skall han avlägga en del av yrkesexamen för revisorer, enligt vad Centralhandelskammarens revisionsnämnd bestämmer samt avge i 1 mom. 6 punkten nämnd försäkringen inför rätten.

5 §

Av Centralhandelskammaren godkänd revisionssammanslutning

Centralhandelskammarens revisionsnämnd godkänner på ansökan som revisionssammanslutning ett aktiebolag, ett kommanditbolag eller ett öppet bolag som har förutsättningar att verka såsom oberoende revisionssammanslutning enligt denna lag, om det i bolagsordningen eller bolagsavtalet anges att

1) bolagets verksamhetsområde omfattar revision och därtill ansluten verksamhet,

2) i ett öppet bolag över hälften av bolagsmännen och i ett kommanditbolag över hälften av de ansvariga bolagsmännen skall vara av Centralhandelskammaren godkända revisorer eller revisionssammanslutningar och i ett aktiebolag över hälften av samtliga aktier och den rösträtt som de medför skall innehas av revisorer eller revisionssammanslutningar som är godkända av Centralhandelskammaren,

3) i ett aktiebolag över hälften av styrelsemedlemmarna och suppleanterna samt ordföranden och vice ordföranden skall vara av Centralhandelskammaren godkända revisorer, samt att

4) verkställande direktören och vice verkställande direktören, om bolaget har sådana, skall vara av Centralhandelskammaren godkända revisorer.

6 §

Av handelskammare godkänd revisor och revisionssammanslutning

En handelskammare i 33 § nämnda revisionsutskott godkänner på ansökan som revisor en fysisk person som inte genom sin verksamhet har visat sig vara olämplig för revisorsuppdrag och som

1) råder över sig själv och sin egendom,

2) inte vid sidan av revisionsverksamheten utövar annan verksamhet som är ägnad att äventyra hans oberoende ställning som revisor eller verkställandet av revision,

3) har avlagt lägre högskoleexamen,

4) har fullgjort av uppgiften förutsatta studier i ämnen som närmare anges genom beslut av handels- och industriministeriet,

5) under ledning av en godkänd revisor eller på motsvarande sätt under minst fem års tid förvärvat praktisk erfarenhet av uppgifter inom

revision och redovisning på det sätt som närmare anges genom beslut av handels- och industriministeriet,

6) har visat sin yrkeskunnighet genom att avlägga en sådan yrkesexamen för revisorer som närmare anges genom beslut av handels- och industriministeriet, och därefter har avgivit revisorsförsäkringen inför rätten.

Undantag kan dock göras från de i 1 mom. 3 och 5 punkten nämnda behörighetskraven, om sökanden har minst sju års erfarenhet av yrkesuppgifter inom redovisning, finansiering och juridik samt dessutom minst tre års praktisk erfarenhet av revision, på det sätt som närmare anges genom beslut av handels- och industriministeriet, eller om sökanden har 15 års erfarenhet av yrkesuppgifter inom redovisning, finansiering och juridik.

Handelskammarens revisionsutskott avgör om en sökande som avses i 1 mom. skall få delta i yrkesexamen för revisorer.

Vad som i 5 § stadgas om godkännande av revisionssammanslutning skall i tillämpliga delar iaktas även när en handelskammarens revisionsutskott fattar beslut om godkännande av revisionssammanslutningar.

7 §

Anteckning i register

Handels- och industriministeriet för register över revisorer och revisionssammanslutningar som godkänts av Centralhandelskammaren eller en handelskammare.

En revisor eller revisionssammanslutning antecknas i registret på anmälan av Centralhandelskammarens revisionsnämnd. Om registrets innehåll stadgas genom förordning.

Endast en i registret antecknad revisor eller revisionssammanslutning har rätt att använda titeln eller benämningen av Centralhandelskammaren godkänd revisor (*CGR-revisor*) eller av handelskammare godkänd revisor (*GRM-revisor*) eller av Centralhandelskammaren godkänd revisionssammanslutning (*CGR-sammanslutning*) eller av handelskammare godkänd revisionssammanslutning (*GRM-sammanslutning*) eller förkortningarna som syftar på dessa.

Ur registret ges på begäran intyg och utdrag.

8 §

Avförande ur registret

Om godkännandet av en i registret anteck-

nad godkänd revisor har återkallats eller upphört, skall Centralhandelskammarens revisionsnämnd göra en anmälan om att revisorn skall avföras ur registret.

Anmälan om att en revisor skall avföras ur registret kan också göras av den som med stöd av denna lag återkallat godkännandet av revisorn, förutsatt att beslutet vunnit laga kraft.

3 kap.

Skyldighet att låta verkställa revision

9 §

Revisionsskyldighet

Sammanslutningar och stiftelser skall välja revisorer och låta verkställa revision enligt vad som stadgas i denna eller någon annan lag.

Om endast en revisor valts för en sammanslutning och denne inte är en revisionssammanslutning som avses i 5 och 6 §§, skall minst en revisorssuppleant väljas. Vad som i denna lag och i lagar som gäller sammanslutningar och stiftelser stadgas om revisorer skall på motsvarande sätt tillämpas på revisorssuppleanter.

10 §

Revisors allmänna behörighet

En revisor skall vara en fysisk person eller en godkänd revisionssammanslutning. En revisor skall ha sådan insikt i och erfarenhet av frågor som gäller redovisning, ekonomi och juridik som med hänsyn till arten och omfånget av sammanslutningens eller stiftelsens verksamhet behövs för uppgiften. Den som är omyndig eller försatt i konkurs kan inte väljas till revisor.

Minst en revisor skall vara bosatt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller vara en sådan sammanslutning som avses i 5 eller 6 §§.

11 §

Skyldighet att välja godkänd revisor

Utöver vad som i någon annan lag stadgas om skyldighet att välja revisor, skall bolagsmännen, bolagsstämman eller motsvarande organ välja minst en godkänd revisor, om sammanslutningen eller stiftelsen uppfyller minst två av följande tre villkor:

1) balansomslutningen enligt bokslutet för föregående räkenskapsperiod överstiger två miljoner mark,

2) omsättningen eller motsvarande avkastning enligt bokslutet för föregående räkenskapsperiod överstiger fyra miljoner mark, samt

3) sammanslutningen eller stiftelsen under föregående räkenskapsperiod i medeltal har haft flera än 10 anställda.

Endast en godkänd revisor kan väljas till revisor i en sammanslutning eller stiftelse som uppfyller minst två av följande tre villkor:

1) balansomslutningen enligt bokslutet för föregående räkenskapsperiod överstiger 12,5 miljoner mark,

2) omsättningen eller motsvarande avkastning enligt bokslutet för föregående räkenskapsperiod överstiger 25 miljoner mark, samt

3) sammanslutningen eller stiftelsen under föregående räkenskapsperiod i medeltal har haft flera än 50 anställda.

12 §

Skyldighet att välja CGR-revisor eller CGR-sammanslutning

Minst en av de revisorer som bolagsmännen, bolagsstämman eller motsvarande organ väljer skall vara en av Centralhandelskammaren godkänd revisor eller revisionssammanslutning, om sammanslutningen är ett börsbolag eller avtalsmarknadsbolag enligt värdepappersmarknadslagen (495/89), eller om sammanslutningen eller stiftelsen uppfyller minst två av följande tre villkor:

1) balansomslutningen enligt bokslutet för föregående räkenskapsperiod överstiger 150 miljoner mark,

2) omsättningen eller motsvarande avkastning enligt bokslutet för föregående räkenskapsperiod överstiger 300 miljoner mark, samt

3) sammanslutningen eller stiftelsen under föregående räkenskapsperiod i medeltal har haft flera än 300 anställda.

13 §

Revision i koncerner

Stadgandena i 11 och 12 §§ tillämpas på motsvarande sätt på sammanslutningar och stiftelser som är moderföretag i en koncern, om koncernen uppfyller minst två av de tre villkoren i någotdera stadgandet.

I en sammanslutning som är dotterföretag i en koncern skall minst en av revisorerna vara revisor i den sammanslutning eller stiftelse som är moderföretag. Undantag kan göras endast av grundad anledning.

14 §

Val av OFR-revisor

Utan hinder av vad som i 11—13 §§ stadgas om val av godkänd revisor kan till revisor i en sammanslutning eller stiftelse där en kommun eller samkommun har bestämmanderätten i stället för en GRM-revisor väljas en av revisionsnämnden för den offentliga förvaltningen och ekonomin godkänd revisor (*OFR-revisor*).

15 §

Huvudansvarig revisor i revisionssammanslutning

När en revisionssammanslutning har valts till revisor, skall den meddela den väljande sammanslutningen eller stiftelsen vem som bär det huvudsakliga ansvaret för verkställandet av revisionen. Den huvudansvariga revisorn skall ha minst samma behörighet som revisionssammanslutningen. Vad som i 21 § stadgas om en revisors närvaro gäller även en huvudansvarig revisor.

4 kap.

Revisionens innehåll

16 §

Skyldighet att iaktta god revisionssed

En revisor skall iaktta god revisionssed när han utför uppdrag som nämns i 1 §.

En revisor skall följa de särskilda anvisningar som bolagsmännen, bolagsstämman eller andra motsvarande organ ger, om anvisningarna inte står i strid med lag, bolagsordningen, stadgarna, bolagsavtalet eller god revisionssed.

17 §

Revisionsobjektet

Revisionen omfattar granskning av sammanslutningens eller stiftelsens bokföring och bokslut samt förvaltning under räkenskapsperioden.

En revisor i en sammanslutning eller stiftelse som är moderföretag skall också granska kon-

cernbokslutet och även i övrigt det inbördes förhållandet mellan sammanslutningarna och stiftelsen i koncernen.

18 §

Revisionsanteckning

När revisionen har slutförts skall revisorn göra en anteckning om detta på bokslutet och i den hänvisa till revisionsberättelsen samt uttala sig om huruvida bokslutet är uppgjort enligt god bokföringssed.

19 §

Revisionsberättelse

En revisor skall avge en revisionsberättelse för varje räkenskapsperiod. Berättelsen skall lämnas till styrelsen för sammanslutningen eller stiftelsen eller till motsvarande organ senast två veckor före det sammanträde där bokslutet skall framläggas för fastställelse. Revisionsberättelsen skall innehålla ett utlåtande om

1) huruvida bokslutet är uppgjort enligt bokföringslagen samt övriga stadganden och bestämmelser om hur bokslut skall uppgöras,

2) huruvida bokslutet på det sätt som avses i bokföringslagen ger riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av sammanslutningens eller stiftelsens verksamhet och dess ekonomiska ställning,

3) fastställande av bokslutet,

4) disponering av resultatet på det sätt som styrelsen eller ett annat motsvarande organ föreslagit, samt

5) ansvarsfrihet.

Om en bolagsman, styrelsemedlem, medlem av förvaltningsrådet eller motsvarande organ, ordförande, vice ordförande, verkställande direktör eller annan ansvarig i en sammanslutning eller stiftelse har gjort sig skyldig till en handling eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet eller till annan verksamhet som strider mot en lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen eller mot dess bolagsordning, bolagsavtal eller stadgar, skall revisorn göra en anmärkning om detta i sin berättelse.

En revisor skall i sin berättelse vid behov komplettera bokslutsuppgifterna. En revisor kan lämna tilläggsuppgifter, om han anser det behövt.

I en sammanslutning eller stiftelse som är moderföretag skall dessutom med iakttagande i

tillämpliga delar av stadgandena i 1—3 mom. avges en särskild koncernberättelse.

20 §

Revisionsprotokoll

En revisor kan för styrelsen, förvaltningsrådet, verkställande direktören eller andra ansvariga anmärka om sådana omständigheter som inte framgår av revisionsberättelsen. Dessa omständigheter antecknas i ett protokoll som skall lämnas till den som har till uppgift att sörja för sammanslutningens eller stiftelsens förvaltning och för att verksamheten är sakligt ordnad. Mottagaren skall utan dröjsmål ta upp protokollet till behandling och förvara det på ett betryggande sätt.

21 §

Revisors närvaro vid en sammanslutnings eller stiftelses sammanträden

En revisor har rätt att närvara och yttra sig när sammanslutningens eller stiftelsens organ sammanträder, om sammanträdet behandlar frågor som anknyter till hans uppdrag.

En revisor skall vara närvarande vid ett sammanträde som behandlar sådana frågor att hans närvaro är nödvändig.

22 §

Skyldighet för en sammanslutnings eller stiftelses organ att biträda revisor

Bolagsmännen, styrelsen, verkställande direktören eller motsvarande organ skall ge en revisor möjlighet att verkställa granskning i den omfattning som han finner behövlig samt ge honom den utredning och hjälp som han begär. Bolagsmännen, styrelsen, verkställande direktören eller motsvarande organ i ett dotterföretag enligt bokföringslagen har samma skyldigheter mot en revisor i den sammanslutning eller stiftelse som är moderföretag.

5 kap.

Övriga stadganden om revisorer

23 §

Revisors oberoende ställning

En revisor skall ges förutsättningar att verkställa revisionen på ett oberoende sätt. Om det

inte finns förutsättningar för en sådan revision, skall revisorn vägra ta emot uppdraget eller avstå från det.

En sammanslutning som är dotterföretag enligt bokföringslagen får inte som revisor ha en person som enligt 24 § 1 mom. inte får väljas till revisor i den sammanslutning eller stiftelse som är moderföretag.

Ett intresseföretag enligt bokföringslagen får inte som revisor ha en person som enligt 24 § 1 mom. inte får väljas till revisor i den sammanslutning eller stiftelse som äger intresseföretaget.

24 §

Revisors jäv

Ett beroendeförhållande som avses i 23 § föreligger åtminstone när en revisor som sköter ett uppdrag enligt 1 § 1 mom. är

1) bolagsman, styrelsemedlem eller medlem av förvaltningsrådet, verkställande direktör eller en person med motsvarande ställning i sammanslutningen eller stiftelsen eller i en sammanslutning, som enligt bokföringslagen hör till samma koncern eller är ett intresseföretag enligt nämnda lag, eller är den som har i uppgift att sköta sammanslutningens eller stiftelsens bokföring eller medelsförvaltning eller tillsynen över dessa,

2) anställd hos en sammanslutning, stiftelse eller person som avses i 1 punkten eller annars står i underordnad ställning till en sådan sammanslutning, stiftelse eller person, eller

3) är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en i 1 punkten nämnd person eller i svägerlag med honom eller i sådant svägerlag att den ena är gift med den andras syskon.

En revisor får inte ha penninglån, säkerhet eller motsvarande förmån som beviljats eller ställts av en sammanslutning, stiftelse eller person som avses i 1 mom. 1 punkten.

25 §

Revisors tystnadsplikt

En revisor får inte för någon utomstående, för en enskild aktieägare eller medlem eller för någon med dessa jämförbar person röja omständigheter som han i sitt uppdrag enligt denna lag fått kännedom om och som gäller den sammanslutning eller stiftelse som han

granskar, om detta kan vara till men för sammanslutningen eller stiftelsen. Det ovan sagda tillämpas inte om omständigheten enligt någon annan lag skall uppges.

En revisor skall på begäran lämna bolagsstämman eller motsvarande organ alla upplysningar om sammanslutningen, om detta inte förorsakar sammanslutningen väsentligt men.

26 §

Skiljande av revisor från hans uppdrag och revisors avgång

Den som valt en revisor eller som förordnat honom till hans uppdrag eller anvisat honom det kan under mandattiden skilja honom från uppdraget.

En revisor kan under mandattiden lämna sitt uppdrag genom att meddela sammanslutningen eller stiftelsen att han avgår. Avgår han på detta sätt under mandattiden, skall han lämna en redogörelse för sin verksamhet fram till den tidpunkt då han avgår, om detta inte med hänsyn till omständigheterna är onödigt.

Om en revisors uppdrag upphör under mandattiden eller om en revisor mister sin behörighet för uppdraget och någon revisorsuppleant inte finns, skall bolagsmännen, styrelsen eller motsvarande organ som deltar i val av revisor sörja för att en ny revisor väljs för den återstående mandattiden.

27 §

Länsstyrelsens skyldighet att förordna revisor

Länsstyrelsen skall på anmälan förordna en behörig revisor för en sammanslutning eller stiftelse, om

1) en godkänd revisor inte har valts enligt denna lag,

2) en revisor inte har behörighet enligt 10 § eller inte är oberoende enligt 23 och 24 §§, eller

3) en föreskrift i bolagsordningen, stadgarna eller bolagsavtalet om antalet revisorer eller deras behörighet inte har iakttagits.

Anmälan kan i ovan nämnda fall göras av vem som helst. Styrelsen, ett därmed jämförbart organ eller en bolagsman är skyldig att göra anmälan, om inte den som skall välja revisor utan dröjsmål väljer en behörig revisor. En tyst bolagsman i ett kommanditbolag är dock inte skyldig att göra anmälan.

Innan ett förordnande enligt denna paragraf ges skall sammanslutningens eller stiftelsens

styrelse, motsvarande organ eller bolagsmännen höras. Förordnandet gäller tills en revisor i stadgad ordning valts för sammanslutningen eller stiftelsen i stället för den revisor som länsstyrelsen förordnat.

6 kap.

Styrning, utveckling och tillsyn

28 §

Statens revisionsnämnd

Statens revisionsnämnd är verksam i anslutning till handels- och industriministeriet. Nämnden har till uppgift att

1) ge anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av denna lag och en förordning som utfärdats med stöd av lagen,

2) framställa förslag och ta initiativ till utvecklande av revisionsstadgandena, samt

3) sörja för den allmänna styrningen och utvecklingen av revisionsväsendet samt tillsynen över detta samt övriga uppgifter som enligt denna lag åligger nämnden.

Statens revisionsnämnd består av en ordförande, en vice ordförande och sex andra medlemmar samt med undantag av ordföranden av en personlig suppleant för varje medlem, som alla förordnas av statsrådet för tre år i sänder.

Ordföranden i statens revisionsnämnd förordnas på framställning av handels- och industriministeriet och vice ordföranden på framställning av justitieministeriet.

29 §

Behörighetsvillkor för medlemmarna och sekreteraren

Ordföranden, vice ordföranden och de övriga medlemmarna i statens revisionsnämnd samt sekreteraren skall vara väl förtrogna med redovisning. Två medlemmar skall dessutom ha avlagt juris kandidatexamen.

En medlem förordnas bland personer som är förtrogna med forskning och undervisning i associationsrätt samt en medlem bland personer som är förtrogna med forskning och undervisning i redovisning, särskilt bokföring. En medlem skall företräda revisorer godkända av handelskammare och en revisorer godkända av Centralhandelskammaren. Av de övriga

medlemmarna skall en företräda arbetstagar-kretsar och en näringsidkarkretsar.

Vad som i 28 § och i denna paragraf stadgas om vice ordförande och medlemmar gäller på motsvarande sätt deras suppleanter.

30 §

Behandlingen av ärenden i statens revisionsnämnd

Statens revisionsnämnd är beslutförför då ordföranden eller vice ordföranden samt tre andra medlemmar, av vilka minst en har avlagt juris kandidatexamen, är närvarande.

Om statens revisionsnämnd och ärendenas handläggning i nämnden stadgas närmare genom förordning.

31 §

Centralhandelskammarens revisionsnämnd

Centralhandelskammarens revisionsnämnd består av en ordförande, en vice ordförande och 12 andra medlemmar. Varje medlem, med undantag av ordföranden och vice ordföranden, har en personlig suppleant.

Centralhandelskammarens delegation väljer ordföranden och vice ordföranden samt nio av de andra medlemmarna i revisionsnämnden och personliga suppleanter för dessa för tre år i sänder så att av de andra medlemmarna

1) tre företrädar forskning och undervisning i redovisning samt juridisk sakkunskap på området

2) tre företrädar näringslivet, samt

3) tre företrädar godkända revisorer, av dessa två revisorer godkända av Centralhandelskammaren och en revisorer godkända av handelskammare.

Handels- och industriministeriet förordnar dessutom för tre år i sänder tre medlemmar i revisionsnämnden och personliga suppleanter för dessa.

Centralhandelskammarens revisionsnämnd är beslutförför då ordföranden eller vice ordföranden samt minst sex andra medlemmar är närvarande.

32 §

Behandlingen av ärenden i Centralhandelskammarens revisionsnämnd

Vid handläggningen av ärenden i Central-

handelskammarens revisionsnämnd iakttas lagen om förvaltningsförfarande (598/82).

Närmare stadganden om Centralhandelskammarens revisionsnämnds uppgifter och om förfarandet i nämnden kan utfärdas genom förordning.

33 §

Handelskammarens revisionsutskott

En handelskammarens revisionsutskott består av en ordförande, en vice ordförande och sex andra medlemmar. Varje medlem, med undantag av ordföranden och vice ordföranden, har en personlig suppleant. Handelskammaren väljer ordföranden och vice ordföranden samt de andra medlemmarna i utskottet för tre år i sänder så att av de andra medlemmarna

1) två företrädar forskning och undervisning i redovisning samt juridisk sakkunskap på området,

2) två företrädar näringslivet, samt

3) två företrädar av Centralhandelskammaren och av handelskammare godkända revisorer.

En handelskammarens revisionsutskott är beslutförför då ordföranden eller vice ordföranden samt minst tre andra medlemmar är närvarande.

Vid handläggningen av ärenden i en handelskammarens revisionsutskott iakttas lagen om förvaltningsförfarande (598/82).

Närmare stadganden om en handelskammarens revisionsutskotts uppgifter och om förfarandet i utskottet kan utfärdas genom förordning.

34 §

Tillsyn över godkända revisorer

Centralhandelskammarens revisionsnämnd utövar tillsyn och vidtar behövliga åtgärder för att av den godkända revisorer och revisions-sammanslutningar skall bibehålla sin yrkeskun-nighet och fortfarande uppfylla villkoren för godkännande samt i sin verksamhet följa denna lag och med stöd av den utfärdade stadganden.

Centralhandelskammarens revisionsnämnd sörjer för styrning och utveckling i anslutning till godkännande av revisorer och till övervakning av den verksamhet som godkända revisorer bedriver.

Stadgandena i 1 mom. gäller på motsvarande sätt den skyldighet som en handelskammarens

revisionsutskott har att utöva tillsyn över de godkända revisorerna och revisionsammanslutningarna inom handelskammarens verksamhetsområde.

35 §

Tillsynsåtgärder

Om Centralhandelskammarens revisionsnämnd eller en handelskammarens revisionsutskott anser att villkoren i 39 § uppfylls, skall den tilldela en godkänd revisor varning eller anmärkning.

Om en handelskammarens revisionsutskott anser att villkoren i 38 § 1 mom. 1—3 punkten uppfylls, skall den göra en framställning hos Centralhandelskammarens revisionsnämnd om att godkännandet av en GRM-revisor eller GRM-sammanslutning skall återkallas.

Om Centralhandelskammarens revisionsnämnd anser att villkoren i 38 § 1 mom. 1—3 punkten uppfylls, skall den göra en framställning hos statens revisionsnämnd om att godkännandet av en godkänd revisor skall återkallas.

36 §

Skyldighet att lämna uppgifter

Statens revisionsnämnd, Centralhandelskammarens revisionsnämnd och en handelskammarens revisionsutskott samt en inspektör som förordnats av något av dessa tillsynsorgan har rätt att av en godkänd revisor för granskning hos tillsynsorganet eller på tillsynsobjektets förrättningsställe få tillgång till alla de handlingar och övriga dokument som de anser nödvändiga för tillsynen över revisorns verksamhet. Tillsynsobjektet skall dessutom utan obefogat dröjsmål ge tillsynsorganet och inspektören de upplysningar och redogörelser som dessa begär och som behövs för tillsynen.

Stadgandena i 25 § om revisors tystnadsplikt gäller inte när handlingar, upplysningar och redogörelser lämnas för utövande av tillsyn.

37 §

Tystnadsplikt

Den som vid utförandet av sådana tillsynsuppgifter som avses i denna lag har fått upplysningar om tillsynsobjektets eller någon annans ekonomiska ställning, affärs- eller yrkeshemligheter eller personliga omständigheter,

får inte röja dessa eller utan rätt använda sig av dem, om inte den till vars förmån tystnadsplikten stadgats ger sitt samtycke.

Tystnadsplikten enligt 1 mom. hindrar inte att upplysningar lämnas till tillsynsorgan, förundersökningsmyndigheter eller åklagare eller till någon annan myndighet som enligt lag har rätt till upplysningen för skötseln av sina uppgifter.

38 §

Återkallande av godkännande

Statens revisionsnämnd skall återkalla sitt godkännande, om en revisor

1) uppsåtligen eller av grov vårdslöshet handlat på ett sätt som strider mot stadgandena i denna lag eller med stöd av den utfärdade stadganden,

2) trots varning upprepade gånger försummat sina skyldigheter som godkänd revisor, eller

3) inte längre är yrkeskunnig eller inte längre uppfyller de övriga villkoren för godkännande.

Godkännandet kan även återkallas på viss tid, som kan vara högst två år.

Av synnerligen vägande skäl kan det bestämmas att ett beslut som gäller återkallande av godkännande skall verkställas utan hinder av att besvär anförs.

Ett ärende som gäller återkallande av godkännande blir på framställning av Centralhandelskammarens revisionsnämnd anhängigt hos statens revisionsnämnd på det sätt som avses i 35 § 3 mom. Framställningen skall vara skriftlig. Statens revisionsnämnd skall ge den revisor som framställningen gäller tillfälle att bli hörd.

39 §

Varning och anmärkning

Centralhandelskammarens revisionsnämnd eller en handelskammarens revisionsutskott skall tilldela en revisor varning, om en godkänd revisor av vårdslöshet eller oaksamhet har gjort sig skyldig till förfarande enligt 38 § 1 mom. 1 eller 2 punkten eller om en revisor utan grund har förfarit på ett sätt som är ägnat att minska tillförlitligheten hos eller värdet av ett revisionssystem som bygger på offentligt godkännande.

Om det finns förmildrande omständigheter i en revisors förfarande enligt 1 mom., skall han tilldelas anmärkning.

40 §

Upphörande av godkännande

Ett godkännande upphör vid utgången av det kalendeår under vilket en revisor som är en fysisk person fyller 70 år. För att en revisor skall kunna slutföra sina uppdrag kan upphörandet på ansökan uppskjutas högst till utgången av följande kalenderår. Om revisorn är godkänd av Centralhandelskammaren beslutar Centralhandelskammarens revisionsnämnd om beviljande av uppskov. Om revisorn är godkänd av en handelskammare beslutar handelskammarens revisionsutskott om beviljande av uppskov.

7 kap.

Särskilda stadganden

41 §

Ändringssökande

I ett beslut som en handelskammarens revisionsutskott fattat med stöd av denna lag eller stadganden som utfärdats med stöd av lagen får rättelse sökas hos Centralhandelskammarens revisionsnämnd.

I ett beslut som Centralhandelskammarens revisionsnämnd fattat med stöd av denna lag eller stadganden som utfärdats med stöd av lagen får ändring sökas genom besvär hos statens revisionsnämnd.

I ett beslut som statens revisionsnämnd fattat med stöd av denna lag eller en förordning som utfärdats med stöd av lagen får ändring sökas genom besvär hos högsta förvaltningsdomstolen.

42 §

Rätt att söka ändring

Ett rättelseyrkande eller besvär får anföras av den

1) vars ansökan om att få delta i yrkesexamen för revisorer har avslagits,

2) som blivit underkänd i yrkesexamen för revisorer,

3) vars ansökan om att bli godkänd revisor eller revisionssammanslutning har avslagits,

4) som tilldelats varning eller anmärkning, eller

5) vars godkännande har återkallats.

I ett beslut som statens revisionsnämnd fattat i ett ärende enligt 1 mom. 1—4 punkten får ändring inte sökas genom besvär.

På framställande av rättelseyrkanden tillämpas i övrigt lagen om förvaltningsförfarande. I ett beslut av en handelskammarens revisionsutskott, i vilket rättelse får yrkas, skall fogas anvisningar om rättelseyrkandet.

Angående besvär gäller i övrigt lagen om ändringssökande i förvaltningsärenden (154/50).

43 §

Straffstadgande

Den som uppsåtligt bryter mot stadgandet i 19 § om uppgörande av revisionsberättelse skall, om gärningen inte är ringa, för revisionsbrott dömas till böter eller fängelse i högst ett år.

Den som i strid med 7 § 3 mom. använder titeln godkänd revisor eller en någon annan benämning som kan leda till att någon felaktigt antar att han är godkänd revisor, skall för olovlig användning av yrkestiteln godkänd revisor dömas till böter.

Den som uppsåtligt bryter mot förbud enligt 37 § 1 mom. skall för brott mot tystnadsplikt enligt revisionslagen dömas till böter eller fängelse i högst sex månader. Om en tjänsteman eller en offentligt anställd arbetstagare bryter mot tystnadsplikten tillämpas dock 40 kap. 5 § strafflagen.

En allmän åklagare får inte väcka åtal för ett brott enligt 4 mom. om inte målsäganden anmält det för åtal.

44 §

Skadeståndsskyldighet

En revisor är skyldig att ersätta skada som han uppsåtligt eller av vårdslöshet har vållat sammanslutningen eller stiftelsen. Detsamma gäller skada som vållats en aktieägare, bolagsman eller medlem i sammanslutningen eller någon annan person genom överträdelse av denna lag, en lag som gäller sammanslutningen eller stiftelsen, bolagsordningen, stadgarna eller bolagsavtalet. En revisor svarar också för skada som hans biträde vållat uppsåtligt eller av vårdslöshet.

Om en godkänd revisionssammanslutning är

revisor, svarar sammanslutningen och den som bär det huvudsakliga ansvaret för verkställandet av revisionen för skadan.

Om jämkning av skadestånd och fördelning av skadeståndsansvaret mellan två eller flera skadeståndsskyldiga gäller vad som stadgas i 2 och 6 kap. skadeståndslagen (412/74).

45 §

Revisorsavgifter

Centralhandelskammaren och handelskammarna har rätt att uppbära avgifter för täckande av kostnaderna för skötseln av de uppgifter som avses i denna lag.

46 §

Närmare stadganden

Närmare stadganden om verkställigheten av denna lag kan utfärdas genom förordning.

Handels- och industriministeriet kan genom sitt beslut justera markbeloppen och antalet anställda enligt 11 och 12 §§ så att de motsvarar det förändrade penningvärdet eller företa en sådan justering när den behövs för uppfyllande av förpliktelserna i en internationell överenskommelse som är bindande för Finland.

8 kap.

Ikraftträdelse- och övergångsstadganden

47 §

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den 199 . Stadgandena i 4 § 4 mom. och 10 § 2 mom. träder dock i kraft vid en tidpunkt som fastställs genom förordning.

Genom denna lag upphävs lagen den 17 december 1982 om övervakning av revisorssystemet (969/82).

Åtgärder som verkställigheten av denna lag förutsätter får vidtas innan den träder i kraft.

48 §

Övergångsstadganden

CGR-revisorer och CGR-sammanslutningar som godkänts före den 1 januari 1996 anses vara sådana CGR-revisorer och CGR-sammanslutningar som avses i denna lag. Det ovan sagda gäller på motsvarande sätt GRM-revisorer och GRM-sammanslutningar som godkänts före den 1 januari 1996. Stadgandena i 4 § 1 mom. 3 och 4 punkten och 2 mom. samt 6 § 1 mom. 3 och 4 punkten och 2 mom. tillämpas på revisorer som godkänns den 1 januari 1997 eller därefter. Stadgandena i 4 § 1 mom. 6 punkten och 6 § 1 mom. 6 punkten tillämpas på revisorer som godkänts den 1 januari 1996 eller därefter. Stadgandena i 11—13 §§ tillämpas på granskning av bokslut för räkenskapsperioder som upphör den 1 januari 1996 eller därefter.

Till dess att en bokföringsskyldig sammanslutning enligt 1 mom. har börjat tillämpa 11—13 §§ tillämpas fortfarande 10 kap. 4 § lagen om aktiebolag (734/78), 88 § 3 mom. lagen om andelslag samt 10 kap. 2 § 2 mom. lagen om öppna bolag och kommanditbolag (389/88), sådana dessa lagrum gäller när denna lag träder i kraft.

Till dess att en sammanslutning har börjat tillämpa 10 § 2 mom. tillämpas fortfarande 10 kap. 3 § 1 mom. lagen om aktiebolag, 65 § 1 mom. lagen om bostadsaktiebolag (809/91), 10 kap. 2 § 1 mom. lagen om öppna bolag och kommanditbolag samt 88 § 1 mom. lagen om andelslag, sådana dessa lagrum gäller när denna lag träder i kraft.

Stadgandena i 11 § 2 mom. och 13 och 14 §§ tillämpas på en OFR-revisor och på en den 1 januari 1996 eller därefter godkänd GRM-revisor och GRM-sammanslutning från en tidpunkt som fastställs genom förordning.

Stadgandet i 23 § 3 mom. tillämpas fram till den 31 december 1995 inte på en sådan revisor i ett intresseföretag som valts innan denna lag trädde i kraft och som vore jävig på grund av att han i den sammanslutning eller stiftelse som äger intresseföretaget har en ställning som avses i 24 § 1 mom.

2.

Lag

om ändring av lagen om aktiebolag

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i lagen den 29 september 1978 om aktiebolag (734/78) 10 kap. 2 § 2 och 3 mom., 3, 5—13 §§, 15 kap. 2 § och 16 kap. 8 § 3 punkten,
 av dessa lagrum 10 kap. 3 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 8 januari 1993 (92/93) och 5 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 5 augusti 1983 (687/83) samt 16 kap. 8 § 3 punkten sådan den lyder i lag av den 24 augusti 1990 (807/90),
ändras 10 kap. 1 § 2 mom., 4 § och 14 § 3 mom. samt 15 kap. 5 § 1 mom. och i 7 § 1 mom. det inledande stycket samt
fogas till 10 kap. 1 § ett nytt 1 mom., varvid det nuvarande 1 mom., det ändrade 2 mom. och det nuvarande 3 mom. blir 2—4 mom., som följer:

10 kap.

Revision och särskild granskning

1 §

Om revision av ett aktiebolag gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen (/).

Bolagsstämman kan även välja en eller flera revisorssuppleanter. Vad som i denna lag och i revisionslagen stadgas om revisor skall på motsvarande sätt tillämpas på revisorssuppleant.

4 §

I andra bolag än de som avses i 11 och 12 §§ revisionslagen skall till revisor väljas en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor, om aktieägare med minst en tiondedel av alla aktier kräver det vid den bolagsstämma där val av revisorer skall förrättas.

Har bolagsstämman trots ett krav enligt 1 mom. inte valt en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor, skall länsstyrelsen, om en aktieägare inom en månad från bolagsstämman gör framställning därom, förordna en sådan revisor för bolaget.

Innan ett förordnande enligt 2 mom. meddelas skall bolagets styrelse höras. Förordnandet gäller till dess att för bolaget i stadgad

ordning valts en revisor i stället för den som länsstyrelsen förordnat.

14 §

Vad som i 15 kap. 5—7 §§ och 16 kap. 4 § i denna lag samt i 10, 15, 21—25 och 44 §§ revisionslagen stadgas om revisor tillämpas på motsvarande sätt på granskare som avses i denna paragraf.

15 kap.

Skadeståndsskyldighet

5 §

Beslut om väckande av skadeståndstalan för bolagets räkning med stöd av 1 § eller 3 § i detta kapitel eller 44 § revisionslagen fattas vid bolagsstämman. Styrelsen har dock rätt att besluta om väckande av skadeståndstalan som grundar sig på en straffbar gärning.

7 §

Talan för bolagets räkning med stöd av 1 § eller 3 § i detta kapitel eller 44 § revisionslagen kan inte, om talan inte grundas på straffbar gärning, väckas mot:

Denna lag träder i kraft den

19 .

3.

Lag**om ändring av lagen om bostadsaktiebolag**

enlighet med riksdagens beslut

upphävs i lagen den 17 maj 1991 om bostadsaktiebolag (809/1991) 3 § 1 mom. 5 punkten, 64 § 2 och 3 mom., 66 § och 88 § 2 punkten,
ändras 3 § 1 mom. 9 punkten och 2 mom., 63 § 2 mom., 65 §, 67 § 1 och 2 mom., 68 § 1 mom. och 76 § 1 mom.,

av dessa lagrum 65 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 8 januari 1993 (93/93), samt

fogas till 63 § ett nytt 1 mom., varvid det ändrade 1 mom. och det nuvarande 2 mom. blir 2 och 3 mom., som följer:

3 §

Tillämpning av lagen om aktiebolag

På ett bostadsaktiebolag tillämpas även följande stadganden i lagen om aktiebolag (734/78):

9) stadgandena i 15 kap. om skadeståndsskyldighet, så att vad som stadgas om verkställande direktören skall tillämpas på disponenten och att det ansvar som uppkommer som en följd av överträdelse av lagen om aktiebolag även skall gälla överträdelser av denna lag; i fråga om en revisors skadeståndsskyldighet gäller dessutom vad som stadgas i 44 § revisionslagen (/), samt

På ett bolag som avses i 2 § 1 mom. tillämpas dessutom vad som i revisionslagen stadgas om revision i en koncern och i 11 kap. lagen om aktiebolag om koncernbokslut samt 12 kap. 1 § 2 mom., 2 § 2 mom. och 4 § 2 och 3 mom. lagen om aktiebolag.

63 §

Val av revisor

Om revision av ett bostadsaktiebolag gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen. På revision av ett bostadsaktiebolag tillämpas dock inte stadgandena om koncern i 17—22 och 25 §§ revisionslagen.

Bolagsstämman kan dessutom välja en eller flera revisorssuppleanter. Vad denna lag och revisionslagen stadgar om revisorer skall tillämpas på revisorssuppleanter.

65 §

Behörighetsvillkor för revisor

Åtminstone en av revisorerna skall vara en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor eller en revisionsammanslutning som avses i 5 och 6 §§ revisionslagen,

1) om antalet lägenheter i den eller de byggnader som bolaget äger uppgår till minst 100, eller

2) om detta vid den bolagsstämma som skall välja revisor yrkas av aktieägare med minst en tiondedel av alla aktier eller en tredjedel av de vid stämman företrädde aktierna.

67 §

Av länsstyrelsen förordnad revisor

Utöver vad som stadgas i 27 § revisionslagen skall länsstyrelsen på anmälan förordna en sådan revisor för bolaget som uppfyller behörighetsvillkoren, om

1) bolagsstämman trots att förhållandet är det som avses i 65 § 1 mom. 1 punkten inte har valt en revisor som nämns i stadgandet, eller om

2) bolagsstämman trots ett yrkande som avses i 65 § 1 mom. 2 punkten inte har valt en revisor som nämns i stadgandet.

Anmälan får i de fall som nämns i 1 mom. 1 punkten göras hos länsstyrelsen av vem som helst och i de fall som nämns i 1 mom. 2 punkten av en aktieägare. I sistnämnda fall skall anmälan göras inom en månad från bolagsstämman. Styrelsen är skyldig att göra anmälan, om inte bolagsstämman utan dröjsmål väljer en behörig revisor.

68 §

Särskild granskning

En aktieägare kan yrka särskild granskning av bolagets förvaltning och bokföring under en viss förfluten tid eller av vissa åtgärder eller omständigheter. Förslag om detta skall läggas fram vid den ordinarie bolagsstämman eller vid den bolagsstämma där ärendet enligt kallelsen till stämman skall behandlas. Om förslaget har biträttits av aktieägare med minst en tiondedel av samtliga aktier eller en tredjedel av de vid stämman företrädda aktierna, kan en aktieägare inom en månad från bolagsstämman hos länsstyrelsen anhålla om att en granskare förordnas.

76 §

Förbud att bevilja lån och ställa säkerhet

Ett bolag får inte ge penninglån till den som är aktieägare, medlem av styrelsen eller förvaltningsrådet, disponent, verkställande direktör eller revisor i bolaget eller i ett annat bolag inom samma koncern, inte heller till någon som är i släktskap eller svågerlag med dem på sådant sätt som avses i 24 § 1 mom. 3 punkten revisionslagen. Detsamma gäller ställande av säkerhet för skuld.

—————
Denna lag träder i kraft den

19 .

4.

Lag**om ändring av lagen om andelslag**

I enlighet med riksdagens beslut

upphävs i lagen den 28 maj 1954 om andelslag (247/54) 89, 90, 90 a och 91 a §§,

av dessa lagrum 90 a och 91 a §§ sådana de lyder i lag av den 29 maj 1981 (371/81),

ändras 86 § 1 mom., 88 och 91 §§, 99 § 1 mom., 112 § 3 mom. och 160 §,

av dessa lagrum 86 § 1 mom. sådant det lyder i nämnda lag av den 29 maj 1981 och 88 § sådan den lyder delvis ändrad genom sistnämnda lag, samt lagar av den 22 december 1989 och den 8 januari 1993 ((1240/89 och 95/93), samt

fogas till 86 §, sådan den lyder i nämnda lag av den 29 maj 1981, ett nytt 1 mom., varvid det ändrade 1 mom. och det nuvarande 2 mom. blir 2 och 3 mom., som följer:

86 §

Om revision av ett andelslag gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen (/).

För varje räkenskapsperiod skall andelsstämman välja minst två revisorer samt suppleanter för dem.

revisorerna, utöver vad revisionslagen stadgar, med ledning av medlemsförteckningen, i 48 § avsedda ansökningar och anmälningar samt protokollen i revisionsberättelsen ange antalet medlemmar och insatser samt de förändringar som i detta avseende inträffat under räkenskapsperioden.

88 §

Om ett andelslag har placeringsandelskapital, skall minst en revisor vara sådan godkänd revisor som avses i revisionslagen.

99 §

Om en andelsstämma eller ett fullmäktigsammanträde har godkänt ett förslag om väckande av talan enligt 44 § revisionslagen mot en revisor eller om en så stor minoritet som nämns i 97 § har biträtt förslaget, gäller i fråga om rätt för en medlem eller fullmäktig att för andels-

91 §

Om medlemmarna har tillskottsplikt skall

lagets räkning väcka sådan talan vad som stadgas i 98 §. Talan skall väckas inom två år från den andelsstämma där revisionsberättelsen lades fram.

112 §

Vad som i denna lag och i revisionslagen stadgas om revisorer skall i tillämpliga delar gälla likvidationsrevisorer.

160 §

En medlem av styrelsen och en annan i 75 § avsedd företrädare för andelslag, den som enligt 80 § handhar ett andelslags förvaltning, en likvidator samt en i 106 § avsedd syssloman är skyldig att ersätta skada som han i sitt uppdrag uppsåtligen eller av vårdslöshet vållat andelslaget.

Denna lag träder i kraft den 19 .

5.

Lag

om ändring av lagen om öppna bolag och kommanditbolag

I enlighet med riksdagens beslut upphävs i lagen den 29 april 1988 om öppna bolag och kommanditbolag (389/88) 10 kap. 2 §, 3 § 4 mom. samt 4—7 och 9 §§, av dessa 10 kap. 2 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 8 januari 1993 (94/93), samt ändras 2 kap. 15 § 2 mom. samt 10 kap. 1 §, 3 § 3 mom. samt 8 och 10 §§ som följer:

2 kap.

Förhållandena mellan bolagsmännen i ett öppet bolag

15 §

Granskningsrätt

En bolagsman får anlita biträden vid granskningen av bokföringen. De andra bolagsmännen kan förbjuda att biträde anlitas, om inte biträdet är godkänd revisor. Om biträdenas tystnadsplikt gäller vad som i 25 § revisionslagen (/) stadgas om revisorer.

10 kap.

Revision

1 §

Tillämpningsområde

Om revision av ett öppet bolag eller kommanditbolag gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen.

Ett öppet bolag och ett kommanditbolag skall ha en eller flera revisorer enligt vad som föreskrivs i bolagsavtalet. De bolagsmän som deltar i valet av revisor kan dessutom välja en eller flera revisorssuppleanter.

3 §

Val av revisor och revisorns mandattid

fem månader efter räkenskapsperiodens utgång.

De bolagsmän som deltar i valet av revisor kan genom enhälligt beslut befria revisorn från hans uppdrag.

8 §

Revisionsberättelse

Utan hinder av vad som stadgas i revisionslagen skall revisorn för varje räkenskapsperiod till bolaget avge en revisionsberättelse inom

10 §

Skadeståndsskyldighet

Beträffande revisorernas skadeståndsskyldighet gäller på motsvarande sätt vad som stadgas i 2 kap. 13 och 14 §§ i denna lag samt i 44 § revisionslagen.

Denna lag träder i kraft den 19 .

6.

Lag**om ändring av 38 och 39 §§ föreningslagen**

I enlighet med riksdagens beslut

ändras 38 § och 39 § 1 mom. föreningslagen av den 26 maj 1989 (503/89) som följer:

38 §

Revision

Om revision av en förening gäller vad som stadgas i denna lag och i revisionslagen (1 / 1).

En förening skall ha minst en revisor och en revisorssuppleant.

39 §

Skadeståndsskyldighet

Styrelsemedlemmarna och föreningens funktionärer är skyldiga att ersätta skada som de i

sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet har orsakat föreningen. Detsamma gäller skada som har vållats en föreningsmedlem eller någon annan genom överträdelse av denna lag eller föreningens stadgar.

Angående skadeståndsskyldighet för den som har ställning som arbetstagare gäller vad som stadgas särskilt.

Denna lag träder i kraft den 19 .

7.

Lag

om ändring av 12 och 12 a §§ lagen om stiftelser

I enlighet med riksdagens beslut

ändras 12 § och 12 a § 1 mom. lagen den 5 april 1930 om stiftelser (109/30), sådana de lyder, 12 § ändrad genom lagar av den 13 juli 1964 och den 27 mars 1987 (400/64 och 349/87) och 12 a § 1 mom. i sistnämnda lag, som följer:

12 §

Om revision av en stiftelse gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen (/).

En stiftelse skall för granskning av räkenskaperna och förvaltningen ha minst två revisorer och suppleanter för dem.

Minst en revisor och dennes suppleant skall vara godkänd revisor, om inte justitieministeriet av särskilda skäl medger undantag.

Utöver vad som stadgas i revisionslagen skall revisionsberättelsen innehålla utlåtande om huruvida

1) stiftelsen medel har placerats på behörigt sätt,

2) de arvoden som betalats till medlemmarna

i stiftelsens organ skall anses vara skäligen, samt huruvida

3) stiftelsens bokslut och verksamhetsberättelse ger riktiga och tillräckliga uppgifter om stiftelsens verksamhet.

12 a §

Den som är medlem av en stiftelses organ eller funktionär i stiftelsen är skyldig att ersätta skada som han i sitt uppdrag uppsåtligt eller av vållande har orsakat stiftelsen. Detsamma gäller skada som han har åsamkat någon annan genom att bryta mot denna lag eller mot stiftelsens stadgar.

_____ Denna lag träder i kraft den

19 .

8.

Lag

om ändring av lagen om placeringsfonder

I enlighet med riksdagens beslut

upphävs i lagen den 8 maj 1987 (480/87) om placeringsfonder 46 §, 47 § 1—3 mom. och 48 §, av dessa lagrum 46 § och 47 § 2 mom. sådana de lyder i lag av den 9 augusti 1993 (748/93) och 48 § sådan den lyder delvis ändrad genom sistnämnda lag,

ändras 44 §, 45 § 1 och 2 mom., 58 § 1 mom. och 60 §, samt

fogas till 43 § ett nytt 1 mom., varvid de nuvarande 1 och 2 mom. blir 2 och 3 mom., som följer:

43 §

Om revision av ett fondbolag och av de placeringsfonder som fondbolaget förvaltar gäller vad som stadgas i revisionslagen (/) och i detta kapitel.

delskammare godkänd revisor eller godkänd revisionssammanslutning.

45 §

Finansinspektionen skall förordna en behörig revisor,

1) om stadgandena i 43 § 2 mom. eller 44 § i denna lag eller i 10 § revisionslagen har överträtts,

2) om en revisor enligt 23 § eller 24 § 1 mom.

44 §

Minst en revisor och dennes suppleant skall vara av Centralhandelskammaren eller en han-

revisionslagen är jävig och antalet ojäviga revisorer inte är tillräckligt enligt denna lag eller fondbolagets bolagsordning, samt

3) om någon bestämmelse i fondbolagets bolagsordning angående revisorernas antal eller behörighet inte har följts.

Ett förordnande som avses i 10 kap. 1 § 4 mom. eller 14 § 1 och 2 mom. lagen om aktiebolag meddelas av finansinspektionen.

58 §

Medlemmarna och suppleanterna i fondbolagets styrelse, verkställande direktören samt funktionärerna i fondbolaget är skyldiga att hemlighålla vad de i sin syssla fått veta om den

ekonomiska ställningen för fondbolagets kunder eller andra eller om deras affärs- och yrkeshemligheter.

60 §

En medlem i fondbolagets styrelse och bolagets verkställande direktör är skyldiga att ersätta en skada som de i sin syssla genom att överträda denna lag eller placeringsfondens stadgar uppsåtligen eller av vållande har åsamkat en fondandelsägare eller någon annan.

Denna lag träder i kraft den 19 .

9.

Lag

om ändring av 14 § lagen om värdepappersförmedlingsrörelse

I enlighet med riksdagens beslut

ändras 14 § 3 mom. lagen om värdepappersförmedlingsrörelse (499/89) samt fogas till 14 § ett nytt 1 mom., varvid det nuvarande 1 och 2 mom. samt det ändrade 3 mom. blir 2—4 mom., som följer:

14 §

Om revision av ett värdepappersförmedlingsföretag gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen (/).

tagens revisorer. Ett förordnande som avses i 10 kap. 1 § 4 mom., 4 §, 14 § 1 eller 2 mom. lagen om aktiebolag eller i 27 § revisionslagen meddelas av finansinspektionen .

Stadgandet i 24 § 2 mom. revisionslagen tillämpas inte på värdepappersförmedlingsföre-

Denna lag träder i kraft den 19 .

10.

Lag

om ändring av lagen om försäkringskassor

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i lagen den 27 november 1992 om försäkringskassor (1164/92) 57 § 2 och 3 mom. samt 58, 60, 62—64, 66—68 och 152 §§,
ändras 59 § 2 mom., 61 § 1 mom., 65 §, 69 § 3 mom., 154 § 2 mom. och det inledande stycket i 157 § 1 mom. samt
fogas till 56 § ett nytt 1 mom., varvid nuvarande 1 och 2 mom. blir 2 och 3 mom., som följer:

56 §

Om revision av en försäkringskassa gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen (/).

59 §

Social- och hälsovårdsministeriet kan av särskilda skäl på ansökan bestämma att en kassa i stället för en av Centralhandelskammaren eller någon handelskammare godkänd revisor får välja en revisor med den behörighet som nämns i 10 § revisionslagen.

61 §

Social- och hälsovårdsministeriet skall på anmälan i de fall som avses i 27 § 1 mom. revisionslagen för försäkringskassan förordna en revisor som uppfyller behörighetsvillkoren.

65 §

Social- och hälsovårdsministeriet kan meddela närmare föreskrifter om revisionsberättelsen.

69 §

På en granskare som avses i denna paragraf skall på motsvarande sätt tillämpas vad som i 4—6, 10, 15 och 20—24 §§ revisionslagen stadgas om revisor.

154 §

Vad som i 1 mom. stadgas om jämkning av skadestånd skall i fråga om stiftare, styrelsemedlemmar eller medlemmar av förvaltningsrådet samt verkställande direktören iakttas endast om de gjort sig skyldiga till lindrig vårdslöshet.

157 §

Talan på försäkringskassans vägnar kan med stöd av 151 eller 153 § i denna lag eller 44 § revisionslagen, om talan inte grundas på en straffbar gärning, inte väckas mot

Denna lag träder i kraft den
 19 .

11.

L a g

om ändring av personalfondslagen

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i lagen den 15 september 1989 (814/89) om personalfonder 49 och 50 §§ och 52 § 2 mom.
 samt
ändras 48 och 51 §§, av dessa 48 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 26 februari
 1993 (237/93), som följer:

48 §

Revisorer

Om revision av en personalfond gäller vad
 som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen
 (/).

Varje personalfond skall ha minst en revisor
 enligt vad som bestäms i stadgarna. Har för
 fonden valts endast en revisor och är denne inte
 en i 3 mom. nämnd sammanslutning, skall
 minst en revisorssuppleant väljas.

Minst en revisor och dennes suppleant skall
 vara av Centralhandelskammaren eller en han-
 delskammare godkänd revisor eller revisions-
 sammanslutning.

revisionsberättelsen innehålla uttalande om hu-
 ruvida fondens medel har placerats så som 20 §
 förutsätter.

Till revisionsberättelsen skall fogas ett utlå-
 tande av företagets revisorer om huruvida
 vinstpremieandelen har betalats i enlighet med
 den beräkningsgrund som företaget har be-
 stämt. Om fonden har placerat medel i företa-
 get som eget kapital och medlen inte har ett
 gängse värde som kan bestämmas enligt mark-
 nadsvärdet, skall till berättelsen fogas ett utlå-
 tande av företagets revisorer om huruvida
 dessa placeringar har värderats på behörigt
 sätt.

51 §

Revisionsberättelse

Denna lag träder i kraft den
 19 .

Utöver vad som stadgas i revisionslagen skall

Helsingfors den 3 december 1993

Republikens President

MAUNO KOIVISTO

Handels- och industriminister *Seppo Kääriäinen*

2.

Lag**om ändring av lagen om aktiebolag**

I enlighet med riksdagens beslut

upphävs i lagen den 29 september 1978 om aktiebolag (734/78) 10 kap. 2 § 2 och 3 mom., 3, 5—13 §§, 15 kap. 2 § och 16 kap. 8 § 3 punkten,

av dessa lagrum 10 kap. 3 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 8 januari 1993 (92/93) och 5 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 5 augusti 1983 (687/83) samt 16 kap. 8 § 3 punkten sådan den lyder i lag av den 24 augusti 1990 (807/90),

ändras 10 kap. 1 § 2 mom., 4 § och 14 § 3 mom. samt 15 kap. 5 § 1 mom. och i 7 § 1 mom. det inledande stycket samt

fogas till 10 kap. 1 § ett nytt 1 mom., varvid det nuvarande 1 mom., det ändrade 2 mom. och det nuvarande 3 mom. blir 2—4 mom., som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

Revision och särskild granskning

1 §

Bolagsstämman kan även välja en eller flera revisorssuppleanter. Har i bolaget valts endast en revisor och är denna icke i 3 § 3 mom. avsett revisorssamfund, skall minst en revisorssuppleant väljas. Vad i denna lag är stadgat om revisor skall äga mot svarande tillämpning på revisorssuppleant.

1 §

Om revision av ett aktiebolag gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen (/).

Bolagsstämman kan även välja en eller flera revisorssuppleanter. Vad som i denna lag och i revisionslagen stadgas om revisor skall på motsvarande sätt tillämpas på revisorssuppleant.

2 §

Revisor kan frånträda sitt uppdrag genom att anmäla detta till styrelsen, trots att hans mandat tid icke har utgått. Revisor kan skiljas från sitt uppdrag av den som utsett honom.

Upphör revisors uppdrag under mandattiden eller förlorar revisor sin behörighet för uppdraget och finns ej revisorssuppleant, skall styrelsen draga försorg om att ny revisor väljes för den återstående mandattiden.

(2 och 3 mom. upphävs)

Gällande lydelse

3 §

Minst en revisor skall vara i Finland bosatt finsk medborgare eller i 3 mom. avsett samfund. Den som är omyndig eller i konkurs kan inte vara revisor.

Revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden, som med beaktande av arten och omfånget av bolagets verksamhet erfordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan utse av Centralhandelskammaren eller handelskammare godkänt revisions-samfund. Vad i detta kapitel är sagt om revisor, godkänd av Centralhandelskammaren, skall äga mot svarande tillämpning på ett av handelskam-mare godkänt samfund. Samfund som utsetts till revisor skall meddela vederbörande aktiebolags styrelse vem som är huvudansvarig för revision-en. I samfund, godkänt av Centralhandelskam-maren, skall denne vara av Centralhandelskam-maren godkänd revisor och i samfund, godkänt av handelskammare, av Centralhandelskam-maren eller handelskammare godkänd revisor. Stad-gandena i 5 och 12 §§ skall tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i dotterbolag skall såvitt möjligt utses minst en av moderbolagets revisorer.

4 §

I bolag, vars bundna egna kapital överstiger två miljoner mark, skall minst en av bolagsstäm-man utsedd revisor vara av Centralhandelskam-maren eller handelskammare godkänd revisor.

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara av Centralhandelskammaren godkänd revisor,

1) om bolagets aktier eller skuldebrev noteras på fondbörs; eller

2) om i medeltal över femhundra personer varit anställda hos bolaget under de två närmast föregående räkenskapsperioderna.

Handels- och industriministeriet eller av mi-nisteriet bestämd myndighet kan av särskilda skäl på ansökan förordna att bolag, som uppfyl-ler villkoren i 2 mom. 2 punkten, i stället för en av Centralhandelskammaren godkänd revisor får till revisor utse en av handelskammare godkänd revisor. Förordnandet gäller i högst fem år.

Vad ovan är sagt gäller även moderbolag i koncernen, om koncernens bundna egna kapital enligt koncernbalansräkningen överstiger två miljoner mark eller om i medeltal över femhund-

Föreslagen lydelse

(upphävs)

3 §

4 §

I andra bolag än de som avses i 11 och 12 §§ revisionslagen skall till revisor väljas en av Centralhandelskammaren eller en handelskam-mare godkänd revisor, om aktieägare med minst en tiondedel av alla aktier kräver det vid den bolagsstämma där val av revisorer skall förrättas.

Har bolagsstämman trots ett krav enligt 1 mom. inte valt en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor, skall länsstyrelsen, om en aktieägare inom en månad från bolagsstämman gör framställning därom, förordna en sådan revisor för bolaget.

Innan ett förordnande enligt 2 mom. meddelas skall bolagets styrelse höras. Förordnandet gäl-ler till dess att för bolaget i stadgad ordning valts en revisor i stället för den som länsstyrelsen förordnat.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

ra personer varit anställda hos koncernbolagen under de två närmast föregående räkenskapsperioderna.

I andra än i 1, 2 och 4 mom. avsedda bolag skall till revisor utses en av Centralhandelskammaren eller av handelskammare godkänd revisor, om aktieägare med minst en tiondedel av alla aktier vid den bolagsstämma, där val av revisorer skall förrättas, kräver det.

Genom beslut av statsrådet kan bestämmas, att stadgandena i 1—3 mom. ej tillämpas på aktiebolag, om vars aktier mer än hälften äges av andelslag ensamt, tillsammans med annat andelslag eller tillsammans med kooperativ centralorganisation eller av kommun eller kommunalförbund, och vars revision uppfyller de i beslutet nämnda villkoren.

5 §

Revisor får inte vara den som

1) är medlem av styrelsen eller förvaltningsrådet, verkställande direktör i bolaget eller i annat till samma koncern hörande bolag eller har till uppgift att sköta bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller övervakningen därav;

2) är anställd i bolaget eller annars har en underordnad eller beroende ställning i förhållande till bolaget, medlem i dess styrelse eller annan i 1 punkten nämnd person; eller

3) är make eller syskon till en i 1 punkten nämnd person eller den som med honom är i rätt upp- och nedstigande släktskap eller svägerlag eller i sådant svägerlag att den ena är gift med den andras syskon.

Revisor i dotterbolag får icke vara den som enligt 1 mom. ej kan väljas till revisor i moderbolaget.

Revisor i dotterbolag får icke vara den som enligt 1 mom. ej kan väljas till revisor i moderbolaget.

Revisor får ej ha penninglån hos bolaget eller hos annat till samma koncern hörande bolag.

6 §

Länsstyrelsen skall på anmälan för bolaget förordna behörig revisor,

1) om av Centralhandelskammaren eller handelskammare godkänd revisor icke utsetts i enlighet med 4 § 1, 2 eller 4 mom.,

2) om revisor icke innehar i 3 § 1 eller 2

(upphävs)

5 §

6 §

(upphävs)

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

mom. avsedd behörighet eller han är jävig enligt 5 § 1 eller 2 mom., eller

3) om bestämmelse i bolagsordningen angående revisorernas antal eller behörighet har överträtts.

Anmälan får i ovan avsedda fall göras av envar. Styrelsen är skyldig att göra anmälan, om icke den, på vilket det ankommer att utse revisor, utan dröjsmål utser behörig revisor.

Har bolagsstämma oaktat i 4 § 5 mom. avsett krav icke utsett av Centralhandelskammaren eller handelskammare godkänd revisor, skall länsstyrelsen, om aktieägare inom en månad från bolagsstämman gör framställning därom, förordna sådan revisor för bolaget.

Innan i denna paragraf avsett förordnande meddelas, skall bolagets styrelse höras. Förordnandet gäller till dess för bolaget i stadgad ordning utsetts revisor i stället för den som länsstyrelsen förordnat.

7 §

Revisor skall i den omfattning god revisionssed förutsätter granska bokslutet och bokföringen samt bolagets förvaltning.

Är bolaget moderbolag, skall revisor även granska koncernbokslutet samt även eljest de till koncernbolaget hörande bolagens inbördes förhållanden.

Revisor skall följa av bolagsstämman meddelade särskilda föreskrifter, såframt de icke står i strid med lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

(upphävs)

7 §

8 §

Styrelsen och verkställande direktören skall bereda revisor tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning denne anser på kallat samt ge de upplysningar och den hjälp, som revisorn begär. Styrelsen och verkställande direktören i dotterbolag har samma skyldighet gentemot moderbolagets revisor.

(upphävs)

8 §

9 §

När revisionen är slutförd skall revisor på bokslutet göra anteckning därom, i vilken hänvisas till revisionsberättelsen. Anser revisor att resultaträkningen eller balansräkningen eller i moderbolag koncernresultaträkningen eller koncernbalansräkningen icke bör fastställas, skall han göra anteckning även därom.

(upphävs)

9 §

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

10 §

Revisorerna skall för varje räkenskapsperiod avge revisionsberättelse till bolagsstämman. Berättelsen skall överlämnas till styrelsen senast två veckor före ordinarie bolagsstämma.

Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande om huruvida bokslutet uppgjorts i enlighet med gällande stadganden. Har i bokslutet icke meddelats sådana upplysningar, som enligt 11 kap. skall ges, skall revisorerna ange detta och, där så kan ske, lämna dessa upplysningar i sin berättelse.

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. Revisionsberättelsen skall även innehålla uttalande om ansvarsfrihet. Revisorerna har även i övrigt rätt att i sin berättelse meddela de upplysningar som de anser erforderligt att bringa till aktieägarnas kännedom.

Revisionsberättelsen skall alltid innehålla särskilt uttalande om fastställandet av resultat räkningen och balansräkningen samt om det i verksamhetsberättelsen intagna förslaget till åtgärder beträffande bolagets vinst eller förlust.

I moderbolag skall därutöver avges särskild berättelse beträffande koncernen med iakttagande av de i tillämpliga delar av vad i 1—4 mom. är sagt.

11 §

Erinringar som revisor framställt till styrelsen eller verkställande direktören skall antecknas i protokoll eller annan handling, som skall överlämnas till styrelsen och förvaras på betryggande sätt.

12 §

Revisor har rätt att närvara vid bolagsstämman. Han skall vara närvarande, om de till behandling förekommande frågorna är av den art att hans närvaro är påkallad.

13 §

Revisor får icke lämna enskild aktieägare eller utomstående upplysningar om sådan bolagets angelägenheter, varom han fått kännedom vid fullgörande av sitt uppdrag, såvida bolaget därav kan förorsakas men.

10 §

(upphävs)

11 §

(upphävs)

12 §

(upphävs)

13 §

(upphävs)

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

Revisor skall på anfordran lämna bolagsstämman alla upplysningar om bolaget, såvida bolaget icke därigenom förorsakas väsentligt men.

14 §

Vad i 3 § 1 och 3 mom., 5, 8, 12 och 13 §§, 15 kap. 2 och 4—7 §§ samt i 16 kap. 4 § är stadgat om revisor skall äga motsvarande tillämpning på granskare som avses i denna paragraf.

Vad som i 15 kap. 5—7 §§ och 16 kap. 4 § i denna lag samt i 10, 15, 21—25 och 44 §§ revisionslagen stadgas om revisor tillämpas på motsvarande sätt på granskare som avses i denna paragraf.

15 kap.

Skadeståndsskyldighet

2 §

Revisor är skadeståndsskyldig enligt i 1 § stadgade grunder. Han ansvarar även för skada, som uppsåtligt eller av vållande förorsakas av hans biträde.

Om revisionssamfund är revisor, ansvarar samfundet samt den som är huvudansvarig för revisionen för skadan.

(upphävs)

2 §

5 §

Väckande av skadeståndstalan för bolagets räkning med stöd av 1—3 §§ beslutes vid bolagsstämman. Styrelsen har dock rätt att besluta om väckande av skadeståndstalan som grundar sig straffbar gärning.

5 §

Beslut om väckande av skadeståndstalan för bolagets räkning med stöd av 1 § eller 3 § i detta kapitel eller 44 § revisionslagen fattas vid bolagsstämman. Styrelsen har dock rätt att besluta om väckande av skadeståndstalan som grundar sig på en straffbar gärning.

7 §

Talan för bolagets räkning med stöd av 1—3 §§ kan icke, om ej talan grundas på straffbar gärning, väckas mot:

7 §

Talan för bolagets räkning med stöd av 1 § eller 3 § i detta kapitel eller 44 § revisionslagen kan inte, om talan inte grundas på straffbar gärning, väckas mot:

16 kap.

Särskilda stadganden

8 §

Den som

3) bryter mot vad denna lag stadgar om uppgörande av revisionsberättelse,

(3 punkten upphävs)

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

skall, såframt gärningen ej är ringa eller annorstädes i lag strängare straff ej är stadgat, för *aktiebolagsbrott* dömas tillböter eller till fängelse i högst ett år.

Denna lag träder i kraft den
19 .

3.

Lag

om ändring av lagen om bostadsaktiebolag

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i lagen den 17 maj 1991 om bostadsaktiebolag (809/1991) 3 § 1 mom. 5 punkten, 64 § 2 och 3 mom., 66 § och 88 § 2 punkten,
ändras 3 § 1 mom. 9 punkten och 2 mom., 63 § 2 mom., 65 §, 67 § 1 och 2 mom., 68 § 1 mom. och 76 § 1 mom.,
av dessa lagrum 65 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 8 januari 1993 (93/93), samt
fogas till 63 § ett nytt 1 mom., varvid det ändrade 1 mom. och det nuvarande 2 mom. blir 2 och 3 mom., som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

Tillämpning av lagen om aktiebolag

På ett bostadsaktiebolag tillämpas även följande stadganden i lagen om aktiebolag (734/78):

5) stadgandena i 10 kap. 7—13 §§ om revision, med undantag av de stadganden som gäller koncerner,

(5 punkten upphävs)

9) stadgandena i 15 kap. om skadeståndsskyldighet så, att vad som stadgas om verkstäl-
lande direktören skall tillämpas på disponenten och att det ansvar som uppkommer som en
följd av överträdelse av lagen om aktiebolag även skall gälla överträdelser av denna lag,
samt

9) stadgandena i 15 kap. om skadeståndsskyldighet, så att vad som stadgas om verkstäl-
lande direktören skall tillämpas på disponenten och att det ansvar som uppkommer som en
följd av överträdelse av lagen om aktiebolag även skall gälla överträdelser av denna lag; i
fråga om en revisors skadeståndsskyldighet gäller dessutom vad som stadgas i 44 § revisions-
lagen (/), samt

Gällande lydelse

På ett bolag som avses i 2 § 1 mom. tillämpas dessutom vad 10 kap. lagen om aktiebolag stadgar om revision i en koncern och i 11 kap. om koncernbokslut samt 12 kap. 1 § 2 mom., 2 § 2 mom. 4 § 2 mom. och 4 § 3 mom.

63 §

*Val av revisor**Föreslagen lydelse*

På ett bolag som avses i 2 § 1 mom. tillämpas dessutom vad som i revisionslagen stadgas om revision i en koncern och i 11 kap. lagen om aktiebolag om koncernbokslut samt 12 kap. 1 § 2 mom., 2 § 2 mom. och 4 § 2 och 3 mom. lagen om aktiebolag.

63 §

Val av revisor

Om revision av ett bostadsaktiebolag gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen. På revision av ett bostadsaktiebolag tillämpas dock inte stadgandena om koncern i 17—22 och 25 §§ revisionslagen.

Bolagsstämman kan dessutom välja en eller flera revisorssuppleanter. Har för bolaget valts endast en revisor som inte är en revisionssammanslutning som avses i 65 § 4 mom., skall minst en revisorssuppleant väljas. Vad denna lag stadgar om revisorer skall på motsvarande sätt tillämpas på revisorssuppleanterna.

Bolagsstämman kan dessutom välja en eller flera revisorssuppleanter. Vad denna lag och revisionslagen stadgar om revisorer skall tillämpas på revisorssuppleanter.

64 §

Mandattiden för revisor

En revisor kan avgå från sitt uppdrag genom att anmäla detta till styrelsen, trots att hans mandattid inte har gått ut. Bolagsstämman kan skilja en revisor från hans uppdrag.

Upphör en revisors uppdrag under mandattiden eller förlorar en revisor sin behörighet för uppdraget och finns det inte någon revisorssuppleant, skall styrelsen se till att en ny revisor väljs för den återstående mandattiden.

(2 och 3 mom. upphävs)

65 §

Behörighetsvillkor för revisor

En revisor skall vara bosatt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller vara en sammanslutning som avses i 4 mom. Den som är omyndig eller försatt i konkurs får inte vara revisor.

En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska frågor som med beaktande av arten och omfånget av bolagets verksamhet behövs för uppdraget.

Åtminstone en av revisorerna skall vara en

65 §

Behörighetsvillkor för revisor

Åtminstone en av revisorerna skall vara en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor eller en revisionsammanslutning som avses i 5 och 6 §§ revisionslagen,

1) om antalet lägenheter i den eller de byggnader som bolaget äger uppgår till minst 100, eller

2) om detta vid den bolagsstämma som skall välja revisor yrkas av aktieägare med minst en

Gällande lydelse

av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor eller en sammanslutning som avses i 4 mom.,

1) om antalet lägenheter i den eller de byggnader som bolaget äger uppgår till minst 100, eller

2) om detta vid den bolagsstämma som skall välja revisor yrkas av aktieägare med minst en tiondedel av alla aktier eller en tredjedel av de vid stämman företrädde aktierna.

Till revisor kan väljas en revisionssammanslutning som har godkänts av Centralhandelskammaren eller av en handelskammare. En sammanslutning som har utsetts till revisor skall meddela bolagets styrelse vem som är huvudsansvarig för revisionen. Denne skall vara en av Centralhandelskammaren eller av en handelskammare godkänd revisor. Stadgandena i 66 och 76 §§ skall tillämpas på den huvudansvariga.

66 §

Jäv för revisor

Revisor får inte den vara som är

1) medlem av styrelsen eller förvaltningsrådet, verkställande direktör eller disponent i bolaget eller i ett annat bolag inom samma koncern eller den som har till uppgift att sköta bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller tillsynen över dem,

2) anställd i bolaget eller som annars har en underordnad eller beroende ställning i förhållande till bolaget, till en medlem av dess styrelse eller till någon annan i 1 punkten nämnd person eller

3) make eller syskon till en i 1 punkten nämnd person eller med honom är i rätt upp- eller nedstigande släktskap eller svågerlag eller i ett sådant svågerlag att den ena är gift med den andras bror eller syster.

Om bostadsaktiebolaget är ett dotterbolag, får till dess revisor inte väljas någon som inte får väljas till revisor i moderbolaget.

En revisor får inte ha penninglån hos bolaget eller hos något annat bolag som hör till samma koncern.

67 §

Av länsstyrelsen förordnad revisor

Länsstyrelsen skall på anmälan förordna en

Föreslagen lydelse

tiondedel av alla aktier eller en tredjedel av de vid stämman företrädde aktierna.

66 §

Jäv för revisor

(upphävs)

67 §

Av länsstyrelsen förordnad revisor

Utöver vad som stadgas i 27 § revisionslagen

Gällande lydelse

sådan revisor för bolaget som uppfyller behörighetsvillkoren, om

1) bolaget inte har en revisor med den behörighet som nämns i 65 § 1 och 2 mom. eller om en revisor är jävig enligt 66 §,

2) bolagsstämman trots att förhållandet är det som avses i 65 § 3 mom. 1 punkten inte har revisor som nämns i stadgandet,

3) en bestämmelse i bolagsordningen om revisorernas antal eller behörighet har överträtts, eller om

4) bolagsstämman trots ett yrkande som avses i 65 § 3 mom. 2 punkten inte har valt en revisor som nämns i stadgandet.

Anmälan får i de fall som nämns i 1 mom. 1—3 punkten göras hos länsstyrelsen av vem som helst och i de fall som nämns i 4 punkten av en aktieägare. I sistnämnda fall skall anmälan göras inom en månad från bolagsstämman. Styrelsen är skyldig att göra anmälan, om inte bolagsstämman utan dröjsmål väljer en behörig revisor.

68 §

Särskild granskning

En aktieägare kan yrka särskild granskning av bolagets förvaltning och bokföring under en viss förfluten tid eller av vissa gårdar eller omständigheter. Förslag om detta skall läggas fram vid den ordinarie bolagsstämman eller vid den bolagsstämma där ärendet enligt kallelsen till stämman skall behandlas. Om förslaget har biträtts av aktieägare med minst en tiondedel av samtliga aktier eller en tredjedel av de vid stämman företrädde aktierna, *men stämman inte har godkänt förslaget*, kan en aktieägare inom en månad från bolagsstämman hos länsstyrelsen anhålla om att en granskare förordnas.

76 §

Förbud att bevilja lån och ställa säkerhet

Ett bolag får inte ge penninglån till den som är aktieägare, medlem av styrelsens eller förvaltningsrådet, disponent, verkställande direktör eller revisor i bolaget eller i ett annat bolag

Föreslagen lydelse

skall länsstyrelsen på anmälan förordna en sådan revisor för bolaget som uppfyller behörighetsvillkoren, om

1) bolagsstämman trots att förhållandet är det som avses i 65 § 1 mom. 1 punkten inte har valt en revisor som nämns i stadgandet, eller om

2) bolagsstämman trots ett yrkande som avses i 65 § 1 mom. 2 punkten inte har valt en revisor som nämns i stadgandet.

Anmälan får i de fall som nämns i 1 mom. 1 punkten göras hos länsstyrelsen av vem som helst och i de fall som nämns i 1 mom. 2 punkten av en aktieägare. I sistnämnda fall skall anmälan göras inom en månad från bolagsstämman. Styrelsen är skyldig att göra anmälan, om inte bolagsstämman utan dröjsmål väljer en behörig revisor.

68 §

Särskild granskning

En aktieägare kan yrka särskild granskning av bolagets förvaltning och bokföring under en viss förfluten tid eller av vissa åtgärder eller omständigheter. Förslag om detta skall läggas fram vid den ordinarie bolagsstämman eller vid den bolagsstämma där ärendet enligt kallelsen till stämman skall behandlas. Om förslaget har biträtts av aktieägare med minst en tiondedel av samtliga aktier eller en tredjedel av de vid stämman företrädde aktierna, kan en aktieägare inom en månad från bolagsstämman hos länsstyrelsen anhålla om att en granskare förordnas.

76 §

Förbud att bevilja lån och ställa säkerhet

Ett bolag får inte ge penninglån till den som är aktieägare, medlem av styrelsen eller förvaltningsrådet, disponent, verkställande direktör eller revisor i bolaget eller i ett annat bolag

Gällande lydelse

inom samma koncern, inte heller till någon som är i släktskap eller svågerlag med dem såsom avses i 66 § 1 mom. 3 punkten. Detsamma gäller ställande av säkerhet för skuld.

Föreslagen lydelse

inom samma koncern, inte heller till någon som är i släktskap eller svågerlag med dem på sådant sätt som avses i 24 § 1 mom. 3 punkten *revisionslagen*. Detsamma gäller ställande av säkerhet för skuld.

88 §

Bostadsaktiebolagsbrott

Den som

2) bryter mot stadgandena om uppgörande av revisionsberättelse,

(2 punkten upphävs)

skall för *bostadsaktiebolagsbrott* dömas till böter eller fängelse i högst ett år, om inte gärningen är obetydlig eller strängare straff stadgas i någon annan lag.

Denna lag träder i kraft den 19 .

4.

Lag

om ändring av lagen om andelslag

I enlighet med riksdagens beslut

upphävs i lagen den 28 maj 1954 om andelslag (247/54) 89, 90, 90 a och 91 a §§, av dessa lagrum 90 a och 91 a §§ sådana de lyder i lag av den 29 maj 1981 (371/81), *ändras* 86 § 1 mom., 88 och 91 §§, 99 § 1 mom., 112 § 3 mom. och 160 §, av dessa lagrum 86 § 1 mom. sådant det lyder i nämnda lag av den 29 maj 1981 och 88 § sådan den lyder delvis ändrad genom sistnämnda lag, samt lagar av den 22 december 1989 och den 8 januari 1993 ((1240/89 och 95/93), samt *fogas* till 86 §, sådan den lyder i nämnda lag av den 29 maj 1981, ett nytt 1 mom., varvid det ändrade 1 mom. och det nuvarande 2 mom. blir 2 och 3 mom., som följer:

Gällande lydelse

86 §

För varje räkenskaps period skall andelsstämman välja minst två revisorer samt suppleanter för dem *att i den omfattning god revisionsföresätter granska andelslagets bokslut och bokföring samt dess förvaltning.*

88 §

En revisor skall vara bosatt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Den som är omyndig eller försatt i konkurs får inte vara revisor. En revisor skall ha den insikt i bokföring och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till andelslagets verksamhet behövs för uppdraget.

Ej må till revisor utses:

1) den, som är ledamot i styrelsen eller förvaltningsrådet eller som styrelsen anförtrött handhavandet av löpande ärenden eller eljest viss del av förvaltningen, ej heller den, som anförtrötts handhavandet av bokföring eller medelsförvaltning för andelslaget eller ock övervakningen av medelsförvaltningen; och skall till de här nämnda hänföras ej mindre den, som vid tiden för revisorsvalet innehar uppdrag eller syssla av sagda art, än den, som under revisionsperioden eller under närmast föregående eller efterföljande räkenskapsperiod intagit sådan ställning;

2) den, som är gift med i 1 punkten avsedd person;

3) den, som med person, som avses i 1 punkten, är i rätt upp- och nedstigande skyldskap eller svågerlag eller är hans syskon; ej

Föreslagen lydelse

86 §

Om revision av ett andelslag gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen (/).

För varje räkenskapsperiod skall andelsstämman välja minst två revisorer samt suppleanter för dem.

88 §

Om ett andelslag har placeringsandelskapital, skall minst en revisor vara sådan godkänd revisor som avses i revisionslagen.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

heller den, som intager en underordnad eller beroende ställning till person, som avses i 1 eller 2 punkten.

Om ett andelslags bundna egna kapital överstiger en miljon mark eller i medeltal över tvåhundra personer har varit anställda hos andelslaget under de två närmast föregående räkenskapsperioderna eller om andelslaget har placeringsandelskapital, skall minst en revisor vara en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor eller en sammanslutning som avses i 4 eller 5 mom.

Till revisor kan utses av Centralhandelskammaren eller handelskammare godkänd revisions-sammanslutning. Sammanslutning som utses till revisor skall meddela andelslagets styrelse vem som är huvudansvarig för revisionen. Denne skall vara av Centralhandelskammaren eller handelskammare godkänd revisor. Han skall ha i 1 och 2 mom. avsedd behörighet.

Finnes hos sammanslutning med ändamål att handhava gemensamma uppgifter för andelslag särskild revisionsavdelning, må sammanslutningen kunna utses till revisor. Till revisionens förrättande skall sammanslutningen utse för uppdraget lämpad person, som äger den i 1 och 2 mom. nämnda behörighet; och gälla även i fråga om honom vad i denna lag stadgas om revisors ansvar. Till revisor utsedd sammanslutning och den som förrättat revisionen, svara för den skada den sistnämnde vid fullgörandet av sitt uppdrag tillskyndat, en för båda och båda för en.

89 §

Revisor må av den, som utsett honom, skiljas från uppdraget, ändå att den tid, för vilken han blivit utsedd, ej gått till ända. Vad i 71 § är stadgat angående styrelseledamots rätt till arvode för återstoden av den tid, för vilken han blivit utsedd, äge motsvarande tillämpning i fråga om revisor.

Upphör revisors uppdrag före utgången av den tid för vilken han blivit utsedd, eller uppkommer för honom hinder enligt 88 § att vara revisor och kan suppleant icke träda i hans ställe, åligger det styrelsen att ofördröjligen föranstalta om val av ny revisor.

90 §

Styrelsen skall bereda revisor tillfälle att granska andelslagets tillgångar, böcker, räkenskapsmaterial och andra handlingar samt även i

89 §

(upphävs)

90 §

(upphävs)

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

övrigt tillhandagå med de upplysningar och det biträde, som påkallas för fullgörandet av hans uppdrag.

90 a §

När revisionen är slutförd skall revisorerna på bokslutet göra anteckning därom, i vilken hänvisas till revisionsberättelsen. Anser revisorerna att resultaträkningen eller balansräkningen inte bör fastställas, skall de göra anteckning även därom.

91 §

Över andelslagets förvaltning och räkenskaper skola revisorerna för varje räkenskapsperiod avgiva en skriftlig revisionsberättelse, som skall överlämnas till styrelsen minst en vecka före den andelsstämma, å vilken bokslutet skall framläggas för fastställelse.

Revisionsberättelsen skall innehålla redogörelse för resultatet av revisorernas granskning samt uttalande, huruvida anledning till anmärkning i avseende å bokslutet, andelslagets bokföring eller eljest beträffande förvaltningen av andelslagets angelägenheter föreligger eller icke.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilt uttalande: angående fastställelse av bokslutet; angående ansvarsfrihet för styrelsen; angående styrelsens förslag i anledning av överskott eller förlust; samt huruvida styrelsens förslag innefattar stadgad avsättning till reservfonden. Har värdet på föremål, avsett att av andelslaget varaktigt användas, blivit uppskrivet i den ordning bokföringslagen stadgar, skall även härom angivas särskilt yttrande i revisionsberättelsen.

Åligger medlemmarna tillskottsplikt, skola revisorerna, med ledning av medlemsförteckningen, i 48 § avsedda ansökningar och anmälningar samt protokollen, i revisionsberättelsen angiva antalet medlemmar och insatser samt de förändringar, som i detta avseende inträffat under räkenskapsperioden.

91 a §

Revisor får inte lämna enskild medlem eller utomstående upplysningar om sådana andelslagets angelägenheter, varom han fått kännedom vid fullgörandet av sitt uppdrag, såvida andelslage därav kan förorsakas men.

Revisor skall på anfordran lämna andelsstäm-

90 a §

(upphävs)

91 §

Om medlemmarna har tillskottsplikt skall revisorerna, utöver vad revisionslagen stadgar, med ledning av medlemsförteckningen, i 48 § avsedda ansökningar och anmälningar samt protokollen i revisionsberättelsen ange antalet medlemmar och insatser samt de förändringar som i detta avseende inträffat under räkenskapsperioden.

91 a §

(upphävs)

Gällande lydelse

man alla upplysningar om andelslaget, såvida andelslaget inte därigenom förorsakas väsentligt men.

99 §

Har å andelsstämma eller fullmäktigsammanträde godkänts förslag om anställande av talan enligt 160 § mot revisor eller har en minoritet av den storlek, som avses i 97 §, biträtt förslaget, vare i fråga om rätt för medlem eller fullmäktig att å andelslagets vägnar anställa sådan talan gällande vad i 98 § sägs. Talan skall anställas inom två år från den andelsstämma, å vilken revisionsberättelsen framlagts.

112 §

Vad i denna lag är föreskrivet beträffande revisorer skall i tillämpliga delar gälla beträffande likvidationsrevisorer.

160 §

Styrelseledamot och annan i 75 § avsedd ställföreträdare för andelslag, den, som enligt 80 § handhar andelslags förvaltning, revisor, lividator, likvidationsrevisor samt i 106 § avsedd syssloman vare pliktiga att ersätta skada, som de vid fullgörandet av sitt uppdrag uppsåtligen eller av vårdslöshet tillskyndat andelslaget.

Föreslagen lydelse

99 §

Om en andelsstämma eller ett fullmäktigsammanträde har godkänt ett förslag om väckande av talan enligt 44 § revisionslagen mot en revisor eller om en så stor minoritet som nämns i 97 § har biträtt förslaget, gäller i fråga om rätt för en medlem eller fullmäktig att för andelslagets räkning väcka sådan talan vad som stadgas i 98 §. Talan skall väckas inom två år från den andelsstämma där revisionsberättelsen lades fram.

Vad som i denna lag och i revisionslagen stadgas om revisorer skall i tillämpliga delar gälla likvidationsrevisorer.

160 §

En medlem av styrelsen och en annan i 75 § avsedd företrädare för andelslag, den som enligt 80 § handhar ett andelslags förvaltning, en likvidator samt en i 106 § avsedd syssloman är skyldig att ersätta skada som han i sitt uppdrag uppsåtligen eller av vårdslöshet vållat andelslaget.

Denna lag träder i kraft den
19 .

5.

Lag**om ändring av lagen om öppna bolag och kommanditbolag**

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i lagen den 29 april 1988 om öppna bolag och kommanditbolag (389/88) 10 kap. 2 §,
 3 § 4 mom. samt 4—7 och 9 §§,
 av dessa 10 kap. 2 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 8 januari 1993 (94/93),
 samt
 ändras 2 kap. 15 § 2 mom. samt 10 kap. 1 §, 3 § 3 mom. samt 8 och 10 §§ som följer:

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

2 kap.

**Förhållandena mellan bolagsmännen i ett öppet
bolag**

15 §

Granskningsrätt

En bolagsman får anlita biträden vid granskningen av bokföringen. De andra bolagsmännen kan förbjuda att biträde anlitas, om inte biträdet är en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor. Om biträdenas tystnadsplikt gäller 10 kap. 9 §.

En bolagsman får anlita biträden vid granskningen av bokföringen. De andra bolagsmännen kan förbjuda att biträde anlitas, om inte biträdet är godkänd revisor. *Om* biträdenas tystnadsplikt gäller *vad som i 25 § revisionslagen (/) stadgas om revisorer.*

10 kap.

Revision

1 §

Tillämpningsområde

Detta kapitel skall tillämpas på öppna bolag och kommanditbolag som under de två senast räkenskapsperioderna i genomsnitt haft fler än 30 anställda.

Kapitlet skall också tillämpas om revision enligt bolagsavtalet skall verkställas i bolaget.

2 §

Behörighetsvillkor för revisor

Minst en revisor skall vara bosatt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller vara en sammanslutning som avses i 2 mom. Den som är omyndig eller försatt i konkurs får inte

1 §

Tillämpningsområde

Om revision av ett öppet bolag eller kommanditbolag gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen.

Ett öppet bolag och ett kommanditbolag skall ha en eller flera revisorer enligt vad som föreskrivs i bolagsavtalet. De bolagsmän som deltar i valet av revisor kan dessutom välja en eller flera revisorssuppleanter.

2 §

Behörighetsvillkor för revisor

(upphävs)

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

vara revisor. Revisorn skall ha en sådan kännedom om bokföring och ekonomiska angelägenheter som med hänsyn till bolagets verksamhet behövs för uppdraget.

Har ett bolag under de två senaste räkenskapsperioderna haft fler än 50 anställda, skall det ha minst en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor. Till revisor kan också väljas en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisionssammanslutning. Den sammanslutning som valts till revisor skall meddela en bolagsman i ett öppet bolag och en ansvarig bolagsman i ett kommanditibolag vem som bär huvudansvaret för revisionen. Denna person skall vara en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor. På honom skall 4 § tillämpas.

3 §

Val av revisor och revisors mandattid

En revisor kan avgå från sitt uppdrag genom att underrätta bolaget därom, även om hans mandattid inte har utgått. De bolagsmän som deltar i valet av revisor kan genom enhälligt beslut befria revisorn från hans uppdrag.

Om sysslan som revisor blir ledig under mandattiden eller revisorn mister sin behörighet för uppdraget eller blir jävig, och om det inte finns någon revisorssuppleant, skall en ny revisor väljas för den återstående mandattiden.

De bolagsmän som deltar i valet av revisor kan genom enhälligt beslut befria revisorn från hans uppdrag.

(4 mom. upphävs)

4 §

Jäv för revisor

Revisor får inte vara

1) en bolagsman eller verkställande,
2) den som är anställd hos bolaget eller annars i underordnad eller beroende ställning i förhållande till bolaget eller till en i 1 punkten nämnd person,

3) den som är make eller syskon till en i 1 punkten nämnd person eller är i rätt upp- eller nedstigande släktskap eller svägerlag med honom, eller

4) den som har ett penninglån till bolaget eller hos en bolagsman eller som har föpliktelser för vilka dessa ställt säkerhet.

4 §

Jäv för revisor

(upphävs)

Gällande lydelse

5 §

Av länsstyrelsen förordnad revisor

När ett i 1 § 1 mom. eller 2 § 2 mom. nämnt bolag inte har en ojävig revisor som uppfyller behörighetsvillkoren, skall länsstyrelsen på anmälan förordna en behörig revisor för bolaget.

Innan förordnandet ges skall de bolagsmän som deltar i valet av revisor beredas tillfälle att bli hörda. Förordnandet är i kraft tills bolaget har valt en revisor som uppfyller villkoren. Förordnandet skall genast iakttas trots att ändring har sökts.

6 §

Verkställande av revision

Revisorn skall i den omfattning som god revisionssed förutsätter granska bokslutet och bokföringen samt bolagets förvaltning.

Revisorn skall beredas tillfälle att verkställa granskning i den omfattning som han finner behövlig samt ges de upplysningar och den hjälp som han behöver för sin uppgift.

7 §

Revisionsanteckning

När revisionen är slutförd, skall revisorn göra anteckning därom på bokslutet och i den hänvisa till revisionsberättelsen.

8 §

Revisionsberättelse

Revisorn skall för varje räkenskapsperiod till bolaget avge en revisionsberättelse inom fem månader efter räkenskapsperiodens utgång.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida bokslutet har uppgjorts i enlighet med gällande stadganden. Har inte sådana upplysningar givits i bokslutet som skall lämnas enligt 9 kap., skall revisorn nämna detta och, om det är möjligt, ge dessa upplysningar i sin berättelse.

Om det vid revisionen observeras att en bolagsman eller verkställande direktoren har gjort sig skyldig till en handling eller försummelse som kan leda till skadeståndsskyldighet gentemot bolaget, eller annars brutit mot denna lag eller bolagsavtalet, skall anmärkning därom gö-

Föreslagen lydelse

5 §

Av länsstyrelsen förordnad revisor

(upphävs)

6 §

Verkställande av revision

(upphävs)

7 §

Revisionsanteckning

(upphävs)

8 §

Revisionsberättelse

Utan hinder av vad som stadgas i revisionslagen skall revisorn för varje räkenskapsperiod till bolaget avge en revisionsberättelse inom fem månader efter räkenskapsperiodens utgång.

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

ras i berättelsen. Revisorn har också annars rätt att i sin berättelse lämna de upplysningar som han anser att bolagsmännen bör få.

9 §

Tystnadsplikt

En revisor får inte till utomstående lämna uppgifter om sådana angelägenheter inom bolaget som han fått vetskap om i sitt uppdrag, om detta kan medföra skada för bolaget.

10 §

Skadeståndsskyldighet

Beträffande revisorernas skadeståndsskyldighet gäller på motsvarande sätt 2 kap. 12—14 §§.

Om en revisionssammanslutning är revisor, svarar sammanslutningen samt den som bär huvudsansvaret för revisionen för skadan.

9 §

Tystnadsplikt

(upphävs)

10 §

Skadeståndsskyldighet

Beträffande revisorernas skadeståndsskyldighet gäller på motsvarande sätt vad som stadgas i 2 kap. 13 och 14 §§ i denna lag samt i 44 § revisionslagen.

Denna lag träder i kraft den
19 .

6.

Lag**om ändring av 38 och 39 §§ föreningslagen**

I enlighet med riksdagens beslut

ändras 38 § och 39 § 1 mom. föreningslagen av den 26 maj 1989 (503/89) som följer:

Gällande lydelse

38 §

Revision

En förening skall ha minst en revisor och en revisorssuppleant. *Revisorn skall i den om fattning som god revisionssed förutsätter granska föreningens bokslut, bokföring och förvaltning.*

39 §

Skadeståndsskyldighet

Styrelsemedlemmarna, föreningens funktionärer och revisorerna är skyldiga att ersätta skada som de vid fullgörandet av sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet har orsakat föreningen. Detsamma gäller skada som har vållats en föreningsmedlem eller någon annan genom brott mot denna lag eller föreningens stadgar. Angående skadeståndsskyldighet för den som har ställning som arbetstagare gäller vad som stadgas särskilt.

Föreslagen lydelse

38 §

Revision

Om revision av en förening gäller vad som stadgas i denna lag och i revisionslagen (/).

En förening skall ha minst en revisor och en revisorssuppleant.

39 §

Skadeståndsskyldighet

Styrelsemedlemmarna och föreningens funktionärer är skyldiga att ersätta skada som de i sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet har orsakat föreningen. Detsamma gäller skada som har vållats en föreningsmedlem eller någon annan genom överträdelse av denna lag eller föreningens stadgar.

Angående skadeståndsskyldighet för den som har ställning som arbetstagare gäller vad som stadgas särskilt.

Denna lag träder i kraft den
19 .

7.

Lag

om ändring av 12 och 12 a §§ lagen om stiftelser

I enlighet med riksdagens beslut

ändras 12 § och 12 a § 1 mom. lagen den 5 april 1930 om stiftelser (109/30), sådana de lyder, 12 § ändrad genom lagar av den 13 juli 1964 och den 27 mars 1987 (400/64 och 349/87) och 12 a § 1 mom. i sistnämnda lag, som följer:

Gällande lydelse

12 §

Stiftelse bör för granskning av dess räkenskapen och förvaltning hava minst två revisorer och suppleanter för dem.

Revisorerna skall, om inte stiftelsens stadgar ställer upp ytterligare villkor för deras behörighet, ha en sådan insikt i bokföring och ekonomiska frågor som med beaktande av arten och omfattningen av stiftelsens verksamhet skall anses nödvändig för uppdraget. Minst en revisor och dennes suppleant skall vara en av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor eller ett av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänt revisions-samfund, om inte justitieministeriet av särskilda skäl medger undantag. Har ett revisionssamfund utsetts till revisor, skall det meddela stiftelsens styrelse vilken av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor som har det huvudsakliga ansvaret för revisionen. På denna skall tillämpas stadgandena i 3 och 4 mom.

Till revisor får inte utses

1) den som är medlem i något av stiftelsens organ eller funktionär i stiftelsen eller till vars uppgifter det hör att sköta stiftelsens bokföring, förvalta dess medel eller utöva tillsyn över medelsförvaltningen;

2) den som intar en underordnad eller beroende ställning i förhållande till någon av dem som avses i 1 punkten; ej heller

3) den som är gift med en person som avses i 1 punkten eller står i rätt upp- och nedstigande släktskapsförhållande eller i svägerlag till honom eller är hans syskon.

En revisor får inte ha penninglån från stiftelsen.

En revisor skall i den omfattning som god revisionssed förutsätter granska bokföringen och bokslutet samt stiftelsens förvaltning. Revisorerna skall för varje räkenskapsperiod avge en skriftlig revisionsberättelse till stiftelsens styrelse. Revisionsberättelsen skall innehålla utlåtande

Föreslagen lydelse

12 §

Om revision av en stiftelse gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen (/).

En stiftelse skall för granskning av räkenskaperna och förvaltningen ha minst två revisorer och suppleanter för dem.

Minst en revisor och dennes suppleant skall vara godkänd revisor, om inte justitieministeriet av särskilda skäl medger undantag.

Utöver vad som stadgas i revisionslagen skall revisionsberättelsen innehålla utlåtande om huruvida

1) stiftelsen medel har placerats på behörigt sätt,

2) de arvoden som betalats till medlemmarna i stiftelsens organ skall anses vara skäliga, samt huruvida

3) stiftelsens bokslut och verksamhetsberättelse ger riktiga och tillräckliga uppgifter om stiftelsens verksamhet.

Gällande lydelse

om huruvida bokslutet har uppgjorts i enlighet med gällande stadganden samt särskilt yttrande om huruvida

1) stiftelsens medel har placerats på behörigt sätt;

2) stiftelsens bokföring och de löpande ärendena sköts på behörigt sätt;

3) de arvoden som betalats till medlemmarna i stiftelsens organ skall anses vara skäligen; samt om huruvida

4) stiftelsens bokslut och verksamhetsberättelse ger riktiga och tillräckliga uppgifter om stiftelsens ekonomi och verksamhet.

12 a §

Den som är medlem av en stiftelses organ eller funktionär eller revisor i stiftelsen är skyldig att ersätta skada som han i sitt uppdrag uppsåtligen eller av vållande har orsakat stiftelsen. Detsamma gäller skada som han har någon annan genom att bryta mot denna lag eller mot stiftelsens stadgar.

Föreslagen lydelse

12 a §

Den som är medlem av en stiftelses organ eller funktionär i stiftelsen är skyldig att ersätta skada som han i sitt uppdrag uppsåtligen eller av vållande har orsakat stiftelsen. Detsamma gäller skada som han har åsamkat någon annan genom att bryta mot denna lag eller mot stiftelsens stadgar.

Denna lag träder i kraft den

19 .

8.

Lag**om ändring av lagen om placeringsfonder**

I enlighet med riksdagens beslut

upphävs i lagen den 8 maj 1987 (480/87) om placeringsfonder 46 §, 47 § 1—3 mom. och 48 §, av dessa lagrum 46 § och 47 § 2 mom. sådana de lyder i lag av den 9 augusti 1993 (748/93) och 48 § sådan den lyder delvis ändrad genom sistnämnda lag,

ändras 44 §, 45 § 1 och 2 mom., 58 § 1 mom. och 60 §, samt

fogas till 43 § ett nytt 1 mom., varvid de nuvarande 1 och 2 mom. blir 2 och 3 mom., som följer:

Gällande lydelse

43 §

Föreslagen lydelse

43 §

Om revision av ett fondbolag och av de placeringsfonder som fondbolaget förvaltar gäller vad som stadgas i revisionslagen (/) och i detta kapitel.

Gällande lydelse

44 §

En revisor skall vara en i Finland bosatt myndig finsk medborgare. Han skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska frågor som med beaktande av arten och omfånget av fondverksamheten behövs för uppdraget.

Till revisor kan utses ett av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänt revisions samfund. Minst en revisor och dennes suppleant skall vara av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor eller godkänt revisionssamfund. Ett samfund som utsetts till revisor skall meddela bolagets styrelse vem som är huvudansvarig för revisionen. Denne skall vara av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor.

45 §

Bankinspektionen skall förordna behörig revisor,

1) om stadgandena i 43 § 1 mom. och 44 § har överträtts,

2) om en revisor enligt 10 kap. 5 § 1 eller 2 mom. lagen om aktiebolag är jävig och antalet ojäviga revisorer inte är tillräckligt enligt denna lag eller fondbolagets bolagsordning, samt

3) om någon bestämmelse i fondbolagets bolagsordning angående revisorernas antal eller behörighet inte har följts.

Ett förordnande som avses i 10 kap. 1 § 3 mom. eller 14 § 1 och 2 mom. lagen om aktiebolag meddelas av bankinspektionen.

46 §

Fondbolagets styrelse och verkställande direktör samt förvaringsbankens direktion eller styrelse och verkställande direktör skall bereda en revisor tillfälle att verkställa granskning i den omfattning som denne anser påkallat samt ge de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.

47 §

En revisor skall i den omfattning som god revisionssed förutsätter granska placeringsfondens och fondbolagets bokslut och bokföring samt förvaltning.

Revisorn skall följa de särskilda anvisningar som meddelats av fondbolagets bolagsstämma

Föreslagen lydelse

44 §

Minst en revisor och dennes suppleant skall vara av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor eller godkänd revisionssammanslutning.

45 §

Finansinspektionen skall förordna en behörig revisor,

1) om stadgandena i 43 § 2 mom. eller 44 § i denna lag eller i 10 § revisionslagen har överträtts,

2) om en revisor enligt 23 § eller 24 § 1 mom. revisionslagen är jävig och antalet ojäviga revisorer inte är tillräckligt enligt denna lag eller fondbolagets bolagsordning, samt

3) om någon bestämmelse i fondbolagets bolagsordning angående revisorernas antal eller behörighet inte har följts.

Ett förordnande som avses i 10 kap. 1 § 4 mom. eller 14 § 1 och 2 mom. lagen om aktiebolag meddelas av finansinspektionen.

46 §

(upphävs)

47 §

(1—3 mom. upphävs)

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

och fondandelsägarstämman, om de inte strider mot lag, fondbolagets bolagsordning, placeringsfondens stadgar eller god revisionssed.

När revisionen är slutförd skall revisorn på bokslutet göra en anteckning därom, i vilken hänvisas till revisionsberättelsen. Anser revisorn att resultaträkningen eller balansräkningen inte bör fastställas skall han även göra en anteckning om detta.

48 §

Revisorerna skall för varje räknen period avge en revisionsberättelse till fondbolagets bolagsstämma. Berättelsen skall överlämnas till bolagets styrelse senast två veckor före den ordinarie bolagsstämman.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om bokslutet har uppgjorts i enlighet med gällande stadganden. Har i bokslutet inte meddelats sådan upplysningar som enligt lag eller myndigheternas föreskrifter skall ges, skall revisorerna ange detta och, om så kan ske, lämna dessa upplysningar i sin berättelse.

Har revisorerna vid granskningen funnit att någon styrelsemedlem eller verkställande direktören i fondbolaget har gjort sig skyldig till en handling eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet eller annars brutit mot denna lag, fondbolagets bolagsordning eller en placeringsfonds stadgar, skall en anmärkning om detta göras i revisionsberättelsen. Berättelsen skall även innehålla ett uttalande om ansvarsfrihet. Revisorerna har även i övrigt rätt att i sin berättelse meddela de upplysningar som de anser böra delges fondbolagets bolagsstämma och fondandelsägarstämman.

Revisionsberättelsen skall alltid innehålla ett särskilt uttalande om fastställandet av resultaträkningen och balansräkningen samt om det i verksamhetsberättelsen intagna förslaget till åtgärder beträffande fondbolagets och placeringsfondernas vinst eller förlust.

58 §

Medlemmarna och suppleanterna i fondbolagets styrelse, verkställande direktören, revisorerna, revisorssuppleanterna samt funktionärerna i fondbolaget är skyldiga att hemlighålla vad de i sin syssla fått veta om den ekonomiska ställningen för fondbolagets kunder eller andra eller om deras affärs- eller yrkeshemligheter.

48 §

(upphävs)

58 §

Medlemmarna och suppleanterna i fondbolagets styrelse, verkställande direktören samt funktionärerna i fondbolaget är skyldiga att hemlighålla vad de i sin syssla fått veta om den ekonomiska ställningen för fondbolagets kunder eller andra eller om deras affärs- och yrkeshemligheter.

Gällande lydelse

60 §

En medlem i fondbolagets styrelse, bolagets verkställande direktör och revisor är skyldiga att ersätta en skada som de i sin syssla genom att överträda denna lag eller placeringsfondens stadgar uppsåtligen eller av vållande har åsamkat en fondandelsägare eller någon annan.

Föreslagen lydelse

60 §

En medlem i fondbolagets styrelse och bolagets verkställande direktör är skyldiga att ersätta en skada som de i sin syssla genom att överträda denna lag eller placeringsfondens stadgar uppsåtligen eller av vållande har åsamkat en fondandelsägare eller någon annan.

Denna lag träder i kraft den
19 .

9.

Lag**om ändring av 14 § lagen om värdepappersförmedlingsrörelse**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras 14 § 3 mom. lagen om värdepappersförmedlingsrörelse (499/89) samt
fogas till 14 § ett nytt 1 mom., varvid det nuvarande 1 och 2 mom. samt det ändrade 3 mom.
blir 2—4 mom., som följer:

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse**Revisorer*

14 §

14 §

Om revision av ett värdepappersförmedlingsföretag gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen (/).

Stadgandena i 10 kap. 5 § 3 mom. lagen om aktiebolag (734/78) tillämpas inte på värdepappersförmedlingsföretagens revisorer. Förordnande som avses i 10 kap. 1 § 3 mom., 6 § eller 14 § 1 eller 2 mom. lagen om aktiebolag meddelas av bankinspektionen.

Stadgandet i 24 § 2 mom. revisionslagen tillämpas inte på värdepappersförmedlingsföretagens revisorer. Ett förordnande som avses i 10 kap. 1 § 4 mom., 4 §, 14 § 1 eller 2 mom. lagen om aktiebolag eller i 27 § revisionslagen meddelas av finansinspektionen .

Denna lag träder i kraft den
19 .

10.

L a g**om ändring av lagen om försäkringskassor**

I enlighet med riksdagens beslut
 upphävs i lagen den 27 november 1992 om försäkringskassor (1164/92) 57 § 2 och 3 mom. samt
 58, 60, 62—64, 66—68 och 152 §§,
 ändras 59 § 2 mom., 61 § 1 mom., 65 §, 69 § 3 mom., 154 § 2 mom. och det inledande stycket
 i 157 § 1 mom. samt
 fogas till 56 § ett nytt 1 mom., varvid nuvarande 1 och 2 mom. blir 2 och 3 mom., som följer:

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

56 §

56 §

*Om revision av en försäkringskassa gäller vad
 som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen
 (/).*

57 §

*En revisor kan frånträda sitt uppdrag genom
 att anmäla detta till styrelsen, även om hans
 mandatperiod inte har löpt ut. Revisorn kan
 skiljas från sitt uppdrag av den som utsett
 honom.*

(2 och 3 mom. upphävs)

*Blir en revisors uppdrag vakant under man-
 datperioden eller förlorar han sin behörighet för
 uppdraget, skall styrelsen, om någon revisors-
 suppleant inte längre finns, dra försorg om att en
 ny revisor väljs för den återstående mandatpe-
 rioden.*

58 §

58 §

*En revisor skall vara en fysisk person eller ett
 i 2 mom. avsett samfund. Revisorn skall ha den
 insikt i och erfarenhet av allmän redovisning
 samt ekonomiska och rättsliga förhållanden och
 revision som med beaktande av arten och om-
 fånget av försäkringskassans verksamhet krävs
 för uppdraget. Den som är omyndig eller i
 konkurs får inte vara revisor.*

(upphävs)

*Till revisor kan utses en av Centralhandels-
 kammaren eller någon annan handelskammare
 godkänt revisionssamfund. Vad detta kapitel
 stadgar om en revisor skall på motsvarande sätt
 tillämpas på sammanslutning som godkänts av
 Centralhandelskammaren, och vad det stadgar
 om en revisor som godkänts av en handelskam-
 mare skall på motsvarande sätt tillämpas på
 sammanslutning som godkänts av en handels-
 kammare. En sammanslutning som utsetts till
 revisor skall meddela kassans styrelse vem som*

Gällande lydelse

är huvudansvarig för revisionen. I en sammanlutning som godkänts av Centralhandelskammaren skall denne vara en av Centralhandelskammaren godkänd revisor och i en annan sammanlutning som godkänts av någon annan handelskammare en av Centralhandelskammaren eller handelskammaren godkänd revisor. På honom skall tillämpas 60 och 67 §§.

Föreslagen lydelse

59 §

Social- och hälsovårdsministeriet kan av särskilda skäl på ansökan bestämma att en kassa, i stället för en av Centralhandelskammaren eller någon handelskammare utsedd revisor, får välja en revisor med den behörighet som nämns i 58 § 1 mom.

60 §

Revisor får inte vara den som är

1) medlem av försäkringskassans styrelse eller av en sådan sammanslutnings styrelse eller förvaltningsråd, i vilken kassan äger över 20 procent av aktiekapitalet eller innehar motsvarande bestämmanderätt, den som är verkställande direktör eller den som har till uppgift att sköta kassans bokföring eller medelsförvaltning eller övervakningen därav,

2) anställd hos kassan eller som annars intar en underordnad eller beroende ställning i förhållande till kassan, en medlem av dess styrelse eller någon annan som nämns i 1 punkten, eller är

3) make eller syskon till någon i 1 eller 2 punkten nämnd person eller den som med honom är i rätt upp- eller nedstigande släktskap eller svägerlag eller i sådant svägerlag att den ene är gift med den andres syskon.

En revisor får inte ha penninglån hos försäkringskassan eller någon annan sammanslutning som nämns i 1 mom. 1 punkten.

61 §

Social- och hälsovårdsministeriet skall på anmälan för försäkringskassan förordna en revisor som uppfyller behörighetsvillkoren,

1) om någon revisor inte har utsetts enligt 59 §,

2) om en revisor inte har i 58 § 1 mom. angiven behörighet eller om han är jävig enligt 60 §, eller

3) om någon bestämmelse i kassans stadgar om revisorernas antal eller behörighet har överträtts.

Social- och hälsovårdsministeriet kan av särskilda skäl på ansökan bestämma att en kassa i stället för en av Centralhandelskammaren eller någon handelskammare godkänd revisor får välja en revisor med den behörighet som nämns i 10 § revisionslagen.

60 §

(upphävs)

61 §

Social- och hälsovårdsministeriet skall på anmälan i de fall som avses i 27 § 1 mom. revisionslagen för försäkringskassan förordna en revisor som uppfyller behörighetsvillkoren.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

62 §

En revisor skall i den omfattning som god revisionssed förutsätter granska bokslutet och bokföringen samt försäkringskassans förvaltning.

Revisorn skall följa de särskilda anvisningar som kassamötet har meddelat, om de inte står i strid med lag, kassans stadgar eller god revisionssed.

(upphävs)

62 §

63 §

Styrelsen och verkställande direktören skall bereda revisorn tillfälle att verkställa granskning i den omfattning som denne anser motiverad samt ge de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.

(upphävs)

63 §

64 §

När revisionen är slutförd skall revisorn på bokslutet göra en anteckning som hänvisar till revisionsberättelsen. Om revisorn anser att resultat- eller balansräkningen inte bör fastställas, skall han göra en anteckning om detta.

(upphävs)

64 §

65 §

Revisorerna skall för varje räkenskaps period avge en revisionsberättelse till kassamötet. Berättelsen skall överlämnas till styrelsen senast två veckor före det ordinarie kassamötet.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida bokslutet har gjorts upp enligt gällande stadganden. Ger bokslutet inte de upplysningar som 6 kap. förutsätter, skall revisorerna nämnda detta och, om så kan ske, ge dessa upplysningar i sin berättelse.

Om det vid granskningen befinns att en styrelsemedlem, verkställande direktören eller en medlem av förvaltningsrådet har gjort sig skyldig till en handling eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet eller annars brutit mot denna lag eller stadgarna, skall en anmärkning om saken göras i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett utlåtande om ansvarsfrihet. Revisorerna har även i övrigt rätt att i sin berättelse nämnda fakta som de anser att delägarna bör få kännedom om.

Revisionsberättelsen skall alltid innehålla ett särskilt uttalande om fastställande av resultat- och balansräkningen samt om det i verksamhetsberättelsen intagna förslaget till åtgärder i fråga om kassans överskott eller underskott.

65 §

Social- och hälsovårdsministeriet kan meddela närmare föreskrifter om revisionsberättelsen.

Gällande lydelse

Social- och hälsovårdsministriet kan *dessutom* meddela närmare föreskrifter om revisionsberättelsen.

66 §

Anmärkningar som en revisor har framställt till styrelsen eller verkställande direktören skall antecknas i ett protokoll eller i någon annan handling som skall överlämnas till styrelsen och förvaras på ett betryggande sätt.

67 §

En revisor har rätt att närvara vid kassamötet. Han skall vara tillstädes, om de frågor som behandlas är av den art att hans närvaro är nödvändig.

68 §

En revisor får inte ge medlemmar, delägare eller utomstående sådana uppgifter om försäkringskassans angelägenheter som han fått kännedom om i sitt uppdrag och som kan vara menliga för kassan.

Revisorn skall på uppmaning informera kassamötet om allt som gäller kassan, om inte informationen åsamkar kassan väsentligt men.

69 §

På en granskare som avses i denna paragraf skall på motsvarande sätt tillämpas vad som i 58, 60, 63, 66 och 67 §§ stadgas om revisor.

152 §

Revisorerna är skadeståndsskyldiga enligt de grunder som stadgs i 151 §. En revisor ansvarar också för skada som hans biträde har orsakat uppsåtligen eller av oaktsamhet.

Om en revisionssammanslutning är revisor, vilar ansvaret för skada på sammanslutningen samt på den som är huvudansvarig för revisionen.

154 §

Vad 1 mom. stadgar om jämkning av skadestånd skall i fråga om stiftare, styrelsemedlemmar eller medlemmar av förvaltningsrådet, verkställande direktören och revisorerna iakttas endast om de gjort sig skyldiga till lindrig vårdslöshet.

Föreslagen lydelse

(upphävs)

66 §

(upphävs)

67 §

(upphävs)

68 §

På en granskare som avses i denna paragraf skall på motsvarande sätt tillämpas vad som i 4—6, 10, 15 och 20—24 §§ revisionslagen stadgas om revisor.

152 §

(upphävs)

Vad som i 1 mom. stadgas om jämkning av skadestånd skall i fråga om stiftare, styrelsemedlemmar eller medlemmar av förvaltningsrådet samt verkställande direktören iakttas endast om de gjort sig skyldiga till lindrig vårdslöshet.

Gällande lydelse

157 §

Talan på försäkringskassans vägnar kan med stöd av 151 — 153 §§, om talan inte grundas på straffbar gärning, inte väckas mot

Föreslagen lydelse

157 §

Talan på försäkringskassans vägnar kan med stöd av 151 eller 153 § i denna lag eller 44 § revisionslagen, om talan inte grundas på en straffbar gärning, inte väckas mot

Denna lag träder i kraft den
19 .

11.

Lag**om ändring av personalfondslagen**

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i lagen den 15 september 1989 (814/89) om personalfonder 49 och 50 §§ och 52 § 2 mom. samt
ändras 48 och 51 §§, av dessa 48 § sådan den lyder delvis ändrad genom lag av den 26 februari 1993 (237/93), som följer:

Gällande lydelse

48 §

Revisorer

Varje personalfond skall ha minst en revisor enligt vad som bestäms i stadgarna. Har för fonden valts endast en revisor och är denne inte en i 3 mom. nämnd sammanslutning, skall minst en revisorssuppleant väljas.

Den som är omyndig eller försatt i konkurs eller som har meddelats näringsförbud kan inte vara revisor.

Revisorerna skall ha den insikt i bokföring och ekonomiska angelägenheter som med hänsyn till fondens verksamhet behövs för uppdraget. Minst en av revisorerna och dennes suppleant skall vara en revisor eller revisorssammanslutning som har godkänts av Centralhandelskammaren eller av en handelskammare. Den sammanslutning som valts till revisor skall meddela fondens styrelse vilken av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor som bör huvudansvaret för revisionen. På honom skall 49 § tillämpas.

Föreslagen lydelse

48 §

Revisorer

Om revision av en personalfond gäller vad som stadgas i detta kapitel och i revisionslagen (/).

Varje personalfond skall ha minst en revisor enligt vad som bestäms i stadgarna. Har för fonden valts endast en revisor och är denne inte en i 3 mom. nämnd sammanslutning, skall minst en revisorssuppleant väljas.

Minst en revisor och dennes suppleant skall vara av Centralhandelskammaren eller en handelskammare godkänd revisor eller revisions-sammanslutning.

Gällande lydelse

49 §

Jäv för en revisor

Revisor får inte vara

1) *den som är medlem av fondens styrelse eller har till uppgift att sköta fondens bokföring eller medelsförvaltning eller övervakningen av dem,*

2) *den som är anställd hos fonden eller annars i underordnad eller beroende ställning i förhållande till fonden eller till någon som nämns i 1 punkten, eller*

3) *den som är make eller syskon till någon som nämns i 1 punkten eller är i rätt upp- eller nedstigande släktskap eller svågerlag med honom eller i sådant svågerlag att den ena är gift med den andras syskon.*

50 §

Revision

En revisor skall i den omfattning som god revisionssed förutsätter granska bokslutet och bokföringen samt fondens förvaltning.

Revisorn skall iaktta av fondmötet meddelade särskilda föreskrifter, om de inte strider mot lag eller fondens stadganden eller god revisionssed.

Fondens styrelse skall bereda revisorn tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning som han anser behöfelig samt ge de upplysningar och den hjälp som han begär.

När revisionen är slutförd skall revisorn göra en anteckning om detta på bokslutet och i den hänvisa till revisionsberättelsen. Om revisorn anser att resultaträkningen eller balansräkningen inte bör fastställas, skall han göra en anteckning även om detta.

51 §

Revisionsberättelse

Revisorn skall för varje räkenskaps skapsperiod avge en revisionsberättelse till fondmötet. Berättelsen skall överlämnas till fondens styrelse senast två veckor före fondmötet.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett utlåtande om huruvida bokslutet har uppgjorts i enlighet med gällande stadganden och ett uttalande om huruvida fondens medel har placerats så som 20 § förutsätter.

Till revisionsberättelsen skall fogas ett utlåtande av företagets revisorer om huruvida

Föreslagen lydelse

49 §

Jäv för en revisor

(upphävs)

50 §

Revision

(upphävs)

51 §

Revisionsberättelse

Utöver vad som stadgas i revisionslagen skall revisionsberättelsen innehålla uttalande om huruvida fondens medel har placerats så som 20 § förutsätter.

Till revisionsberättelsen skall fogas ett utlåtande av företagets revisorer om huruvida vinstpremieandelen har betalats i enlighet med den beräkningsgrund som företaget har bestämt. Om fonden har placerat medel i företaget som eget kapital och medlen inte har ett gängse värde som kan bestämmas enligt mark-

Gällande lydelse

vinstpremieandelen har betalas i enlighet med den beräkningsgrund som företaget har bestämt. Om fonden har placerat medel i företaget som eget kapital och medlen inte har ett gängse värde som kan bestämmas enligt marknadsvärdet, skall till berättelsen fogas ett utlåtande av företagets revisorer om huruvida dessa placeringar har värderats på behörigt sätt.

Har i bokslutet inte givits sådana upplysningar som förutsätts i lag, skall revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna dessa upplysningar i sin berättelse. Revisorn har också annars rätt att i sin berättelse meddela de upplysningar som han anser att medlemmarna bör få.

Om det vid revisionen observeras att en styrelsemedlem eller tjänsteman har gjorts sig skyldig till en handling eller försummelse som kan medföra skadeståndsskyldighet gentemot fonden eller annars brutit mot denna lag, eller fondens stadgar, skall anmärkning om detta göras i revisionsberättelsen. Denna skall även innehålla ett uttalande om ansvarsfrihet.

Revisionsberättelsen skall alltid inne hålla ett särskilt utlåtande om fastställande av resultaträkningen och balansräkningen samt om det förslag i verksamhetsberättelsen som gäller åtgärder i fråga om fondens överskott eller underskott.

Föreslagen lydelse

nadsvärdet, skall till berättelsen fogas ett utlåtande av företagets revisorer om huruvida dessa placeringar har värderats på behörigt sätt.

52 §

Skadeståndsskyldighet

En revisor är skadeståndsskyldig i enlighet med 1 mom. Han svarar även för skada som hans biträde har orsakat uppsåtligen eller av oaktsamhet. Om en revisionssammanslutning är revisor, skall sammanslutningen och den som bär huvudansvaret för revisionen ansvara för skadan.

(2 mom. upphävs)

Denna lag träder i kraft den
19 .

ANTALET SAMMANSLUTNINGAR OCH STIFTELSE I FINLAND INDELADE ENLIGT 11 OCH 12 §§ REVISIONSLAGEN

Behörighetsvillkor för revisorer, gränserna för sammanslutningarnas och stiftelsernas storlek och antalet sammanslutningar och stiftelser¹

12 §

Minst en revisor skall vara CGR-revisor eller CGR-sammanslutning, om sammanslutningen eller stiftelsen uppfyller minst två av följande tre villkor (de övriga revisorerna skall vara godkända revisorer)

- * balansen överstiger 150 milj. mark
- * omsättningen eller motsvarande avkastning överstiger 300 milj. mark
- * sammanslutningen eller stiftelsen har i medeltal flera än 300 anställda

Aktiebolag	380
Bostadsaktiebolag	0
Andelslag	39
Stiftelser och föreningar	14
Öppna bolag och kommanditbolag ..	0
Sammanlagt	433

11 § 2 mom.

Endast en godkänd revisor kan vara revisor, om sammanslutningen eller stiftelsen uppfyller minst två av följande tre villkor

- * balansen överstiger 12,5 milj. mark
- * omsättningen eller motsvarande avkastning överstiger 25 milj. mark
- * sammanslutningen eller stiftelsen har i medeltal flera än 50 anställda

Aktiebolag	1413
Bostadsaktiebolag	0
Andelslag	91
Stiftelser och föreningar	18
Öppna bolag och kommanditbolag ..	164
Sammanlagt	1686

11 § 1 mom.

Minst en av revisorerna skall vara godkänd revisor, om sammanslutningen eller stiftelsen uppfyller minst två av följande tre villkor

- * balansens överstiger 2 milj. mark
- * omsättningen eller motsvarande avkastning överstiger 4 milj. mark
- * sammanslutningen eller stiftelsen har i medeltal flera än 10 anställda

Aktiebolag	10 755
Bostadsaktiebolag	772
Andelslag	153
Stiftelser och föreningar	57
Öppna bolag och kommanditbolag ..	4 571
Sammanlagt	16 308

Övriga

- * företag som inte uppfyller ovan nämnda villkor

Aktiebolag	66 933
Bostadsaktiebolag	67 905
Andelslag	629
Stiftelser och föreningar	9 106
Öppna bolag och kommanditbolag ..	52 327
Sammanlagt	196 900

Tilläggsuppgifter och antaganden

Undersökningen har utförts med anlitande av skattestyrelsens databas, som omfattar sammanlagt 215327 sammanslutningar och stiftelser, vilka fördelar sig på följande sätt:

Aktiebolag	79 481
Bostadsaktiebolag	68 677
Andelslag	912
Stiftelser och föreningar	9 195
Öppna bolag och kommanditbolag ..	57 062
Sammanlagt	215 327

¹) Sammanslutningar och stiftelser av sådan storleksordning som avses i momentet men som inte överskrider gränserna i följande punkt.

— Upplysningarna grundar sig på skattestyrelsens beskattningsuppgifter för 1991.

— Databasen omfattar verksamma företag, dvs. de vilkas omsättning överstiger 0 mk.

— Antalet anställda har räknats så, att alla de som haft hemkommun och arbetat i företagen under skatteåret 1991 har räknats med.

— Koncernförhållandena har inte beaktats i siffrorna. (Under 1991 beviljade 1175 aktiebolag och 13 andelslag koncernbidrag till ett belopp av sammanlagt 10,5 miljarder mark).

— Sammanslutningarna och stiftelserna har av tekniska orsaker inte kunnat särskiljas.

— Uppgifterna baserar sig på uppgifter som erhållits ur skattedeklarationer. Flertalet av föreningarna lämnar ingen skattedeklaration, varför nästan alla föreningar enligt den indelning som tillämpats i statistiken hänförs till

sammanslutningarna som saknar omsättning. Såsom omsättning för de föreningar som finns med i statistiken har endast betraktats avkastning av rörelse.

— Statistiken omfattar inte alla banker eller försäkringsanstalter.

— 30.6.1993 fanns i handelsregistret 165 429 aktiebolag, 63 739 bostadsaktiebolag, 1 967 andelslag, 147 bostadsandelslag, 21 420 öppna bolag och 64 756 kommanditbolag.

— 1.9.1993 fanns i föreningsregistret 97 283 föreningar.

— 1.1.1993 fanns i stiftelseregistret 2 232 stiftelser. Enligt 12 § 2 mom. lagen om stiftelser (109/30) skall minst en revisor och dennes suppleant vara godkänd revisor eller ett godkänt revisionssamfund.

