



Delområden av god revisionsred, som Patent- och registerstyrelsens Revisionsnämnd har be- aktat under åren 2016–2019

Jesse Orava

EXAMENSARBETE	
Arcada	
Utbildningsprogram:	Företagsekonomi
Identifikationsnummer:	
Författare:	Jesse Orava
Arbetets namn:	Delområden av god revisionssed, som Patent- och registerstyrelsens Revisionsnämnd har beaktat under åren 2016–2019
Handledare (Arcada):	Linda Puukko
Uppdragsgivare:	
<p>Sammandrag:</p> <p>Målet med forskningen var att ta reda på vad god revisionssed innebär och hur Patent- och registerstyrelsens Revisionsnämnds beslut under åren 2016-2019 har påverkat god revisionssed. Jag valde att forska Revisionsnämndens beslut på grund av att övervakningen av revisorer flyttades till Patent- och registerstyrelsen från Handelskamrarna, vilket kunde medföra förändringar i beslutspraxis. Forskningen utfördes med en kvalitativ innehållsanalys, där jag läste och tog ner, samt kategoriserade uppgifter från Revisionsnämndens beslut, för att kunna dra slutsatser om hurdana beslut nämnden har gjort och hur de har påverkat eller kommer att påverka god revisionssed. Forskningen omfattade 60 beslut.</p> <p>Forskningen kom fram till att god revisionssed innebär i dess kärna att revisorn ska vara oberoende och agera objektivt, sköta sina uppgifter omsorgsfullt och dokumentera sitt arbete, samt följa relevanta regler, såsom de Internationella revisionsstandarderna. Detta innebär på en konkret nivå att revisorn ska ge en rapport om revisionsföremålet, som innehåller hens yttrande. Rapporten ska basera sig på de granskningsåtgärder revisorn gjort och revisorn ska dokumentera dessa åtgärder samt deras slutsatser. Revisorn ska också vara oberoende gentemot revisionsföremålet. Revisorn ska enbart utföra revisionen om hen har blivit vald till det av ett organ som har rätten att välja revisorn. I aktiebolag är bestämmande organet bolagsstämman. Revisorn ska också följa tillämpliga andra regler så som de Internationella revisionsstandarderna. Om revisorn agerar mot god revisionssed eller lag kan hen bli förordnad en påföljd, som kan vara anmärkning eller varning, återkallande av ett godkännande, tidsbundet förbud att verka som revisor och påföljdsavgift.</p>	
Nyckelord:	god revisionssed, revision, Revisionsnämnd, Patent- och registerstyrelsen
Sidantal:	42 + 2
Språk:	Svenska
Datum för godkännande:	

DEGREE THESIS	
Arcada	
Degree Programme:	Business Administration
Identification number:	
Author:	Jesse Orava
Title:	Areas of good auditing practice that the Audit Committee of the Patent and Registration Office has paid attention to during 2016-2019
Supervisor (Arcada):	Linda Puukko
Commissioned by:	
Abstract:	
<p>The aim of the study was to find out what good auditing practice means and how the decisions of the Audit Committee of the Finnish Patent and Registration Office in 2016–2019 have affected good auditing practice. I decided to examine the decisions of the Audit Committee because the supervision of auditors was transferred to the Patent and Registration Office from the Chambers of Commerce, which may lead to changes in decision-making practices. The study was carried out using a qualitative content analysis in which I read and took notes, and classified the information in the decisions so that I could draw conclusions as to what decisions the Committee has taken and how they have influenced or will influence good auditing practice. A total of 60 decisions were examined.</p> <p>The study concluded that good auditing practice means, in its core, that the auditor shall be independent and act objectively, carry out his or her duties carefully and document his or her work, as well as comply with relevant rules, such as the International Standards on Auditing. This includes on a concrete level that the auditor shall submit a report on the audit subject containing his or her opinion. The report shall be based on the auditor's audit procedures and the auditor shall document them and their conclusions. The auditor shall also be independent from the subject of the audit. The auditor may carry out an audit only if he has been selected for it by the body authorised to elect the auditor. In limited liability companies, the main body is the Annual General Meeting. The auditor must also comply with other applicable rules, such as the International Standards on Auditing. If the auditor acts in breach of good auditing practice or law, he or she may be sanctioned, which may be a remark or warning, withdrawal of approval, a temporary ban on acting as an auditor or a penalty fee.</p>	
Keywords:	good auditing practice, audit, Audit Committee, the Patent and Registration Office
Number of pages:	42 + 2
Language:	Swedish
Date of acceptance:	

OPINNÄYTE	
Arcada	
Koulutusohjelma:	Liiketalous
Tunnistenumero:	
Tekijä:	Jesse Orava
Työn nimi:	Hyvän tilintarkastustavan osa-alueet, joihin Patentti- ja rekisterihallituksen Tilintarkastuslautakunta on kiinnittänyt huomiota vuosina 2016–2019
Työn ohjaaja (Arcada):	Linda Puukko
Toimeksiantaja:	
<p>Tiivistelmä:</p> <p>Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, mitä hyvä tilintarkastustarkastustapa tarkoittaa ja miten Patentti- ja rekisterihallituksen Tilintarkastuslautakunnan vuosien 2016–2019 päätökset ovat vaikuttaneet hyvään tilintarkastustapaan. Päätin tutkia Tilintarkastuslautakunnan päätöksiä, koska tilintarkastajien valvonta siirtyi Patentti- ja rekisterihallitukselle kauppakamareista, mikä voi johtaa muutoksiin päätöksentekokäytännöissä. Tutkimus tehtiin laadullisella sisältöanalyysillä, jossa luin ja kirjasin, sekä luokittelin päätösten tiedot, jotta pystyin tekemään johtopäätöksiä siitä, mitä päätöksiä lautakunta on tehnyt ja miten ne ovat vaikuttaneet tai vaikuttavat hyvään tilintarkastustapaan. Tutkimuksen kohteena oli yhteensä 60 päätöstä.</p> <p>Tutkimuksessa todettiin, että hyvä tilintarkastustapa tarkoittaa ytimeessään sitä, että tilintarkastajan on oltava riippumaton ja toimittava puolueettomasti, suoritettava tehtävänsä huolellisesti ja dokumentoitava työnsä sekä noudatettava asiaankuuluvia sääntöjä, kuten kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja. Tämä käsittää konkreettisella tasolla että, tilintarkastajan tulee antaa tarkastuskohteesta kertomuksen, joka sisältää hänen lausuntonsa. Kertomuksen on perustuttava tilintarkastajan tarkastustoimenpiteisiin ja tilintarkastajan on dokumentoitava nämä toimenpiteet sekä niiden päätelmät. Tilintarkastajan on myös oltava riippumaton tarkastuksen kohteesta. Tilintarkastaja voi suorittaa tilintarkastuksen vain, jos tilintarkastajan valintaan oikeutettu elin on valinnut hänet siihen. Osakeyhtiöissä päätöselin on yhtiökokous. Tilintarkastajan on noudatettava myös muita soveltuvia sääntöjä, kuten kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja. Jos tilintarkastaja toimii hyvän tilintarkastustavan tai -lain vastaisesti, hänelle voidaan määrätä seuraamus, joka voi olla huomautus tai varoitus, hyväksynnän peruuttaminen, määräaikainen kieltä toimia tilintarkastajana tai seuraamusmaksu.</p>	
Avainsanat:	hyvä tilintarkastustapa, tilintarkastus, Tilintarkastuslautakunta, Patentti- ja rekisterihallitus
Sivumäärä:	42 + 2
Kieli:	Ruotsi
Hyväksymispäivämäärä:	

INNEHÅLL

Figurer	7
Tabeller	8
1 Introduktion	10
1.1 Bakgrund och relevans	10
1.2 Problemformulering och syfte	11
1.3 Forskningsfrågor och avgränsningar	11
1.4 Förväntat resultat	12
1.5 Arbetets struktur	12
2 Teori	13
2.1 Typer av yttranden	13
2.2 God revisorsed	14
2.2.1 <i>Revisors oberoende ställning</i>	14
2.3 Tidigare forskning	15
2.4 Övervakande organ i Finland	15
2.4.1 <i>Kvalitetsgranskning</i>	16
2.5 Kvalitetsgranskningarna 2017-2019	17
2.5.1 <i>Slutsatser om årsrapporterna</i>	20
2.6 Internationella revisionsstandarder	20
2.7 Sammandrag	21
3 Metod	23
3.1 Urvalsram	23
3.2 Analys av data	23
4 Resultatredovisning	25
4.1 Rapportering	25
4.1.1 <i>PRH/138/10001/2016</i>	26
4.1.2 <i>PRH/1291/10000/2017</i>	26
4.1.3 <i>PRH 3/2017 och HFD 3673/2/18</i>	27
4.1.4 <i>PRH 1/2019</i>	27
4.1.5 <i>PRH/1377/10001/2016</i>	28
4.2 Oberoende	28
4.2.1 <i>PRH/3218/10000/2017</i>	29
4.2.2 <i>PRH/1889/10000/2016</i>	29
4.2.3 <i>PRH 7/2018</i>	30
4.3 Rätten att genomföra en revision	30

4.3.1	PRH/2210/10001/2016.....	31
4.3.2	PRH/394/10000/2017.....	31
4.4	Dokumentation	32
4.4.1	PRH/1404/10001/2016.....	32
4.4.2	PRH/3126/10022/2016.....	32
4.4.3	PRH/1650/10000/2018.....	33
4.4.4	PRH 2/2019.....	34
5	Diskussion och slutsatser.....	36
6	Fortsatt forskning.....	39
Källor	40

FIGURER

Figur 1. Resultat av kvalitetsgranskningarna 2017-2019. *Övrigt innehåller kvalitetsgranskningar som flyttats till undersökning, som avbrutits och som är pågående. (Patent- och registerstyrelsen, 2018a; Patent- och registerstyrelsen, 2018b; Patent- och registerstyrelsen, 2020a)..... 20

TABELLER

Tabell 1. Hur olika brister påverkar yttrandet (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, s. 788).....	14
Tabell 2. Uppdelningen mellan beslutets år och initieringssätt.....	25

1 INTRODUKTION

Revisorerna har en viktig uppgift i samhället, då de granskar att finansiell information som organisationer producerar är pålitligt. Intressenter, såsom ägare, investerare, finansierare mm. måste kunna lita på den information företag ger för att kunna göra beslut på basen av den informationen. (Tomperi, 2018, ss. 6-7)

Revisorernas uppgifter kan antingen basera sig på lag eller på annat uppdrag. Lagstadgade revisioner och utlåtanden till myndigheter är uppgifter som baserar sig på lag, medan frivilliga granskningar och överenskomna förfaranden (till exempel rapporter för kostnadsredovisningar) inte är lagstadgade. Revisorerna ger alltså ut många olika rapporter för många olika syften. Det som dessa rapporter har gemensamt är att någon intressent har behov av rapporten, som då ska vara pålitlig. Det tillhör alltså samhällets intresse att upprätthålla en pålitlig övervakningsinstitution, som försäkrar att revisorerna följer sina skyldigheter. (Horsmanheimo & Steiner, 2017, ss. 23-41)

1.1 Bakgrund och relevans

God revisionssed är ett intressant område för att det inte finns direkt reglering för det. Lagstiftningen ger inte ett uttömmande svar på vad god revisionssed innebär.

I Finland har revisorerna kritiserat Revisionstillsynen efter att uppgiften för att övervaka revisorernas aktiviteter flyttades från Handelskamrarna till Patent- och registerstyrelsen. En revisor har kritiserat Patent- och registerstyrelsen för att dess kvalitetsgranskningar är för tuffa: enbart en tredjedel av kvalitetsgranskningarna blev godkända år 2018. Revisorn kritiserar främst att Revisionstillsynen kräver alltför mycket dokumentation. (Vahtera, 2019) Straks efter att övervakningen av revisorerna flyttades till Patent- och registerstyrelsen ansökte många revisorer som blev föremål för kvalitetsgranskning om att deras godkännande återkallas. Av de 301 revisorer som blev förordnade till kvalitetsgranskning år 2017 ansökte 41 revisorer om att deras godkännande återkallas. (Patent- och registerstyrelsen, 2018a)

Backman (2019) har forskat finländska revisorers syn på revisionsdokumentationen och har kommit fram till att revisorerna inte är nöjda med kvalitetsgranskningsprocessen som implementerats av Patent- och registerstyrelsen, där kvalitetsgranskaren sköter sitt jobb på distans och utan personlig kontakt. Revisorerna oroar sig om deras dokumentation och anser att dokumentationskraven är alltför höga, speciellt för revisionen av mikroföretag.

På grund av denna förändring i övervakningen om revisorer tyckte jag att det vore motiverat att forska hurdana beslut Patent- och registerstyrelsen gör och hur de påverkar god revisionssed.

1.2 Problemformulering och syfte

Problemet är att god revisionssed inte har någon klar definition och att övervakningen för revisorer har flyttats till Patent- och registerstyrelsen, vilket kan medföra förändringar i tolkningar om god revisionssed.

Syftet med forskningen är att klargöra vad god revisionssed innebär, samt hurdana beslut Revisionsnämnden har gjort och hur de har påverkat god revisionssed.

1.3 Forskningsfrågor och avgränsningar

Målet med forskningen är att ta reda på:

- Vad är god revisionssed?
- Hur har Patent- och registerstyrelsens Revisionsnämnd påverkat god revisionssed med sina beslut?

Arbetet förväntas inte att ge ett uttömmande svar på vad god revisionssed är, på grund av att det är ett koncept som fortsätter att leva. Forskningen kommer dock att ta reda på de aspekter som utgör ramen för god revisionssed.

1.4 Förväntat resultat

Forskningen förväntas ta reda på och klargöra vad god revisionsred är och hur Revisionsnämnden vid Patent- och registerstyrelsen har tolkat den.

1.5 Arbetets struktur

Arbetet börjar med en introduktion till problemområdet. Därefter går arbetet in på vad en revision är, hurdan reglering det finns inom området, vad god revisionsred innebär och hurdan forskning som tidigare gjorts inom området. Efter det går arbetet in på forskningsmetoden och på själva resultatredovisningen. Till sist går arbetet in på diskussion och slutsatser om forskningen.

2 TEORI

En revision går ut på att en revisor granskar en organisations bokslut och ger en revisionsberättelse av revisionen. Målet med en revision är att försäkra att ett bokslut (eller annan finansiell rapportering) är väsentligen rätt, så att intressenter kan lita på informationen. I Finland reglerar revisionslagen (1141/2015) lagstadgade revisioner. Revisionsberättelsen ska bland annat innehålla ett yttrande om huruvida bokslutet ger en rättvisande bild enligt det bokslutsregelverk som följts. Om revisorn inte kan ge ett yttrande, ska revisorn ändå ge en revisionsberättelse, varifrån det framkommer att hen inte ger ett utlåtande och grunderna för detta. En sådan situation kunde framkomma om revisorn inte har kunnat skaffa tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. (Tomperi, 2018, ss. 156-171)

Revisionslagen kräver att revisorn utför revisionen i enlighet med god revisionssed. Vad god revisionsmed är tar lagstiftningen inte uttömmande ställning till. Till god revisionsmed hör också god revisorsmed, som innehåller krav om objektivitet, omsorg och tystnadsplikt. Dessa krav finns mer detaljerat i lagen, medan god revisionsmed är jämförbart med sedvanerätt, som lever med tiden och samhällets behov. God revisionsmed påverkas av lagar, förordningar, internationella standarder, etiska regler, myndighets- och domstolsbeslut, riktlinjer och rekommendationer från organisationer i revisionsbranschen, samt allmän praxis som revisorer följer. (Tomperi, 2018, ss. 21-22; Suomen Tilintarkastajat ry, u.d.)

2.1 Typer av yttranden

Revisionsberättelsens yttrande kan enligt revisionslagen lämnas utan reservation, med reservation eller med avvikande mening. Om revisorn inte kan ge ett yttrande ska hen meddela det i revisionsberättelsen. (Tomperi, 2018, ss. 157-171; Revisionslag 3 kap. 5 § 3 mom.) De typer av yttranden som revisionslagen tar fram är desamma som ISA 705 tar fram. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, ss. 779-810)

Yttrande utan reservation är ett standardyttrande om att bokslutet ger en rättvisande bild. Yttrande med reservation är en modifierad åsikt där revisorn har hittat ett eller flera fel som är väsentliga, men inte vidsträckta, eller så har revisorn inte kunnat skaffa tillräckligt

ändamålsenliga revisionsbevis och hen dömer att bokslutet kan ha ett väsentligt fel, men felet är inte vidsträckt. Yttrande med avvikande mening är en modifierad åsikt där revisorn har hittat ett eller flera väsentliga fel och felen är vidsträckt. Om revisorn inte kan skaffa tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och hen anser att möjliga fel kan vara väsentliga och vidsträckt, ska hen inte ge ett yttrande.

Tabell 1. Hur olika brister påverkar yttrandet (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, s. 788)

<i>Orsaken till att yttrandet modifieras</i>	<i>Revisorns åsikt om hur vidsträckt bristen är</i>	
	<i>Väsentligt men inte vidsträckt</i>	<i>Väsentligt och vidsträckt</i>
Bokslutet innehåller väsentliga fel	Yttrande med reservation	Yttrande med avvikande mening
Revisorn har inte kunnat skaffa bevis	Yttrande med reservation	Inget yttrande

Tabellen ovan klargör de olika modifikationerna till yttrandet och i vilka situationer de ska ges.

2.2 God revisorsed

Till god revisorsed hör bland annat att revisorn utför revisionen omsorgsfullt, är oberoende från föremålet för revision och behåller sin tystnadsplikt.

2.2.1 Revisors oberoende ställning

En revisor ska vara oberoende då den utför revisionen och under den tid som det granskade bokslutet omfattar. Om revisorn inte är oberoende, ska revisorn vägra att ta emot uppdraget eller avstå från det. (Revisionslag 4. kap. 6 §) Revisionslagen tar fram sådana situationer då revisorn är jävig. Om revisorn är jävig kan hen inte vara oberoende. Revisorn är jävig till exempel om hen:

- är bolagsman, styrelsemedlem eller verkställande direktör i revisionsföremålet
- har i uppgift att sköta revisionsföremålets bokföring
- är anställd hos revisionsföremålet

- har ett penninglån av revisionsföremålet eller om hen gett revisionsföremålet ett penninglån
- äger finansiella instrument av revisionsföremålet.

Oberoende kan delas in i två delar: oberoende i sinnet och synligt oberoende. Oberoende i sinnet innebär att revisorn kan fungera ärligt och behålla sin objektivitet och professionell skepticism. Synligt oberoende innebär att revisorn undviker sådana signifikanta omständigheter, vilka skulle orsaka att en utomstående som bekantat sig med saken, skulle komma till slutsatsen att revisorns ärlighet, objektivitet eller professionell skepticism har äventyrats. (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, s. 29)

2.3 Tidigare forskning

God revisionssed är ett område som har forskats mycket, men också ett område som fortsätter att leva med tiden.

Hoppu-Vuorela (2018) har forskat revisionsnämndernas beslut för tiden 2007-2016, för att ta reda på hur god revisionssed definieras, vad Centralhandelskammarens Revisionsnämnd och Patent- och registerstyrelsens Revisionsnämnd har tagit fasta på i sina beslut, samt hur dessa beslut styr god revisionssed. Hon kom fram till att definitionen på god revisionssed ändras med tiden och samhällets behov och att det inte finns enbart en rätt och exakt definition för god revisionssed. Hon kom fram till att god revisionssed innebär att revisorn är ärlig, objektiv, omsorgsfull och yrkeskunnig. Hon poängterar att kravet för oberoende ställning är ytterst viktigt. Revisorn ska också behålla sin tystnadsplikt och uppträda sig sakligt. Enligt Hoppu-Vuorela innebär god revisionssed även att revisorn dokumenterar det utförda arbetet noggrant, då dokumentationen är det enda varifrån en utomstående part kan se vad revisorn gjort.

2.4 Övervakande organ i Finland

Revisionstillsynen övervakar revisorer i Finland. Revisionstillsynen jobbar under Patent- och registerstyrelsen. Den övervakar revisorer via kvalitetsgranskningar och undersökningar. Revisionstillsynen ska förordna en revisor till kvalitetsgranskning minst vart sjätte

år. Undersökningsärenden kan komma till Revisionstillsynen genom klagan eller annan väg. Revisionstillsynen kan också själv ta ett ärende för undersökning. (Patent- och registerstyrelsen, 2019b; Tomperi, 2018, s. 25)

Vid Revisionstillsynen finns Revisionsnämnden, som är självständig i sina avgöranden. Kvalitetsgransknings- och undersökningsärenden behandlas först i Revisionstillsynen. Om den på basen av kvalitetsgranskningen eller undersökningen anser att revisorn förfarit mot god revisionssed, föredrar den ärendet till Revisionsnämnden som beslutar om möjliga påföljder.

Påföljderna kan vara: anmärkning eller varning, återkallande av ett godkännande, tidsbundet förbud att verka som revisor och påföljdsavgift.

2.4.1 Kvalitetsgranskning

Revisionstillsynen förordnar en revisor till kvalitetsgranskning vart tredje år om revisorn är en revisor, revisionssammanslutning eller huvudansvarig revisor som granskar sammanslutningar av allmänt intresse (PIE – Public Interest Entity), till exempel börsbolag. En revisor som inte granskar PIE sammanslutningar förordnas till kvalitetsgranskning vart sjätte år. (Patent- och registerstyrelsen, 2019a)

Kvalitetsgranskningens resultat kan antingen vara godkänd, underkänd eller kvalitetsgranskning fortsätter med ny granskning. Kraven för ett godkänt resultat är att revisionen som en helhet inte innehåller väsentliga brister, att de tillämpliga revisionsstandarderna eller god revisionssed har följts, att revisionsbevisen och dokumentationen är tillräckliga, samt att granskningsåtgärderna är tillräckliga vid de granskade delarna och att revisorn har hämtat fram tillräckligt bevis för grund till sitt utlåtande. Kraven för underkänt resultat är att dokumentationen saknas helt eller nästan helt, arbetet är väldigt bristfälligt i hela revisionen, ett klart felaktigt utlåtande har getts eller att de upptäckta bristerna är så allvarliga att de kräver omedelbara tillsynsåtgärder. Underkänt resultat ges också om revisorn låter bli att ge de upplysningar eller redogörelser som revisionstillsynen kräver eller om revisorn vägrar att delta i kvalitetsgranskningen. Resultatet kvalitetsgranskning fortsätter med ny granskning ges om den inte kan godkännas, men bristerna är dock inte så

väsentliga att den ska underkännas. Om kvalitetsgranskningen fortsätter med ny granskning ges revisorn möjligheten att korrigera de brister som granskningen har hittat. Om revisorn inte korrigerar bristerna, blir resultatet på den nya kvalitetsgranskningen underkänd. (Patent- och registerstyrelsen, 2020b)

Kvalitetsgranskningarna är rätt krävande, då år 2019 enbart 55% av kvalitetsgranskningarna blev godkända. En stor del, 43%, fick resultatet kvalitetsgranskningen fortsätter med ny granskning. Två procent blev underkända. (Patent- och registerstyrelsen, 2020a)

2.5 Kvalitetsgranskningarna 2017-2019

Under år 2017 förordnade Patent- och registerstyrelsen (PRS) 301 revisorer till kvalitetsgranskning, varav 235 blev kvalitetsgranskade. Av dessa blev 66% godkända. Största delen av dem som varit förordnade till kvalitetsgranskning blev inställda på grund av att revisorn ansökte om att hens godkännande tas bort. PRS har årligen olika teman för kvalitetsgranskningarna, vilka de fokuserar på. Därtill fokuserar de på andra områden som kommer fram under kvalitetsgranskningarna. År 2017 fokuserade PRS granskningarna på definiering av väsentlighet, granskning av omsättning, granskning av omsättningstillgångar, granskning av kontroller, användning av samplingsmetoder, genomgång av revisionen, samt revisionsberättelser. PRS gjorde observationer om brister inom alla områden. Som exempel på observerade brister kan nämnas att:

- revisorn inte hade definierat någon väsentlighet eller att väsentligheten var för stor gentemot revisionsföremålets resultat
- revisorn hade konstaterat att omsättningen som formas av fakturering inte är väsentlig, men ifrågavarande omsättning hade ändå överstigit den väsentlighetsgräns som revisorn definierat
- revisorn hade dokumenterat att existensen av omsättningstillgångar hade granskats med att hen hade deltagit i inventariet, men på basen av dokumentationen kunde man inte redogöra för hurdana granskningsåtgärder revisorn hade gjort
- revisorn hade granskat omsättningens kontroller på basen av att kontrollen sker vid undertecknande av ett avtal och vid ett möte. Revisorn ansåg att det handlade om en kontroll som sker månadsvis, varför hen granskade två sampel. Revisions tillsynen ansåg att det handlade om en fortsatt kontroll och alla avtal eller möten

borde ha varit i granskningens population, varifrån ett sampel borde ha tagits. Två sampel räckte inte till för att svara på om kontrollen fungerar.

- revisorn hade funnit ett fel i samplet, men hade inte på basen av dokumentationen tagit reda på vad felet beror på och hade inte projicerat felet till populationen
- det framkommer inte ur dokumentationen att huvudansvarige revisorn skulle ha gått igenom den gjorda granskningen
- revisionsberättelsens yttrande är givet utan reservation, fastän revisorn har upptäckt ett fel som överskrider den väsentlighetsgräns som revisorn definierat (Patent- och registerstyrelsen, 2018a)

Under år 2018 förordnade PRS 97 revisorer till kvalitetsgranskning, varav 85 blev kvalitetsgranskade. Av dessa blev 35% godkända. År 2018 fokuserade PRS granskningarna på definiering av väsentlighet, dokumentering av inskaffade revisionsbevis, bedömning om riskerna och åtgärder för att svara på riskerna, granskning av omsättning, granskning av omsättningstillgångar, analytiska granskningsåtgärder, testande av kontroller, användning av samplingsmetoder, genomgång av revisionen, granskning av memorialverifikat, granskning av närkretsen, behandling av felaktigheter som hittats, samt revisionsberättelserna. PRS gjorde observationer om brister inom all områden. Som exempel kan nämnas:

- revisorn hade inte definierat eller använt någon väsentlighet då hen planerat och utfört revisionen
- revision hade inte alls gjort granskningsåtgärder till omsättningen då den varit väsentlig
- revisorn hade inte deltagit i inventeringen och hade inte utfört alternativa granskningsåtgärder för att skaffa bevis om omsättningstillgångarnas existens och tillstånd
- revisorn hade enbart granskat omsättningen med generella analytiska åtgärder
- revisorn hade planerat att hen testat kontrollerna för omsättningen, men granskningsåtgärderna riktades mot försäljningsfordringarna
- revisorn har riktat granskningsåtgärder till de största lagervarorna, detta har dock inte gett bevis för resten av populationen
- huvudansvarige revisorn har gått igenom granskningen efter att revisionsberättelsen var given

- revisorn hade inte alls granskat memorialverifikat
- revisorn hade dokumenterat att det inte fanns närståendetransaktioner fastän det på basis av huvudboken fanns en massa närståendetransaktioner såsom bankomatuttag
- revisorn hade inte samlat ihop de upptäckta felen som överskred gränsen för ett klart trivialt fel
- revisorn hade undertecknat revisionsberättelsen nio dagar före styrelsen hade undertecknat bokslutet

(Patent- och registerstyrelsen, 2018b)

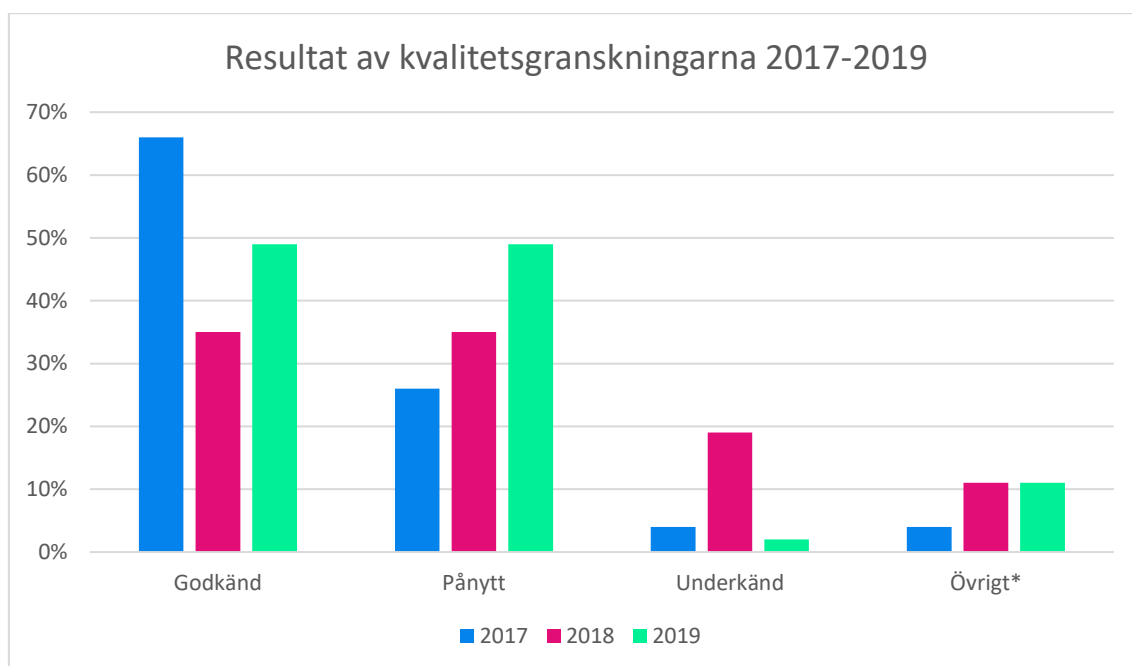
Under år 2019 förordnade PRS 202 revisorer till kvalitetsgranskning. Av dessa blev 175 kvalitetsgranskade. PRS fokuserade sig på granskning av omsättning, granskning av omsättningstillgångar, granskning av försäljningsfordringar, granskning av memorialverifikat, granskning av bokslutet, revisionsdokumentationen, revisorns skyldigheter gällande bedrägeri, samt definiering av väsentlighet. PRS gjorde observationer om brister inom all områden. Som exempel kan nämnas:

- revisorn hade enbart granskat omsättningen analytiskt
- revisorn hade inte alls riktat granskningsåtgärder till omsättningstillgångarna, fastän de utgjort 47 % av balansens aktiva och överskridit revisorns väsentlighetsgräns 54-faldigt
- revisorn hade inte begärt saldobekräftelser eller granskat inkomna betalningar efter perioden för att skaffa bevis för existensen och värderingen för försäljningsfordringarna, fastän de varit väsentliga
- revisorn hade utfört memorialgranskningen i samband med olika bokslutsposters granskning och därmed kunde man inte bedöma granskningens övergripande slutsats och inte heller mängden revisionsbevis som inhämtats
- revisorn hade inte på basen av dokumentationen förenat bokslutets siffror till bokföringen
- revisorn hade inte dokumenterat varför hen ansåg att antagandet för risk för bedrägeri vid intäktsredovisning inte skulle gälla

(Patent- och registerstyrelsen, 2020a)

2.5.1 Slutsatser om årsrapporterna

Under åren 2017-2019 förordnade PRS 600 revisorer till kvalitetsgranskning. Av dessa inställdes 68 på grund av att revisorn ansökte om att hens godkännande tas bort. Över 11% av revisorerna deltog alltså inte i kvalitetsgranskningen, utan valde i stället att slippa av med sitt godkännande.



Figur 1. Resultat av kvalitetsgranskningarna 2017-2019. *Övrigt innehåller kvalitetsgranskningar som flyttats till undersökning, som avbrutits och som är pågående. (Patent- och registerstyrelsen, 2018a; Patent- och registerstyrelsen, 2018b; Patent- och registerstyrelsen, 2020a)

Figuren ovan visar att Revisionstillsynen är rätt strikt i sina beslut, då en stor del av revisorerna måste delta i kvalitetsgranskningen på nytt.

Revisionstillsynen har tagit fasta på relativt samma delområden från år till år. Granskning av omsättning, granskning av omsättningstillgångar, samt definiering av väsentligheten var delområden som Revisionstillsynen fann brister i varje år.

2.6 Internationella revisionsstandarder

Internationella revisionsstandarder (ISA, International Standards on Auditing) är standarder utfärdade av IFAC (International Federation of Accountants). Standarderna styr hur en revision ska utföras. De innehåller både allmänna och specifika regler om krav för en

revision. En revisor som följer standarderna kan anses uppfylla god revisionsred. Revisionsinstanserna och Revisionsnämnden använder sig av internationella revisionsstandarderna då de bedömer om revisorn följt god revisionsred.

ISA 200 är en allmän standard som sätter grunden för en revision. Enligt ISA 200 är målet för revisionen att revisorn uppnår en rimlig grad av säkerhet om huruvida bokslutet som helhet innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, för att kunna forma en åsikt, vare sig bokslutet är väsentligen uppgjort i enlighet med ett tillämpligt bokslutsregelverk och att lämna en revisionsberättelse som innehåller revisorns uttalande. ISA 200 kräver att revisorn följer etiska standarder, behåller professionell skepticism genom hela revisionen, använder professionellt omdöme i planeringen och utförande av revisionen, skaffar tillräckliga ändamålsenliga bevis och följer de relevanta internationella revisionsstandarderna. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, ss. 76-104)

Det finns en massa krav som internationella revisionsstandarderna sätter på en revisor, men en av de viktigaste är kravet om dokumentation. Utan dokumentation kan inte en intern eller extern kvalitetsgranskare bedöma det gjorda arbetet och lämpligheten av de slutsatser som revisorn gjort. ISA 230 sätter som mål att revisorn uppgör dokumentation varifrån det framgår tillräckliga och lämpliga åtgärder som utförts för basis till revisorns rapport, samt bevis om att revisionen var planerad och utförd i enlighet med tillämpliga standarderna och juridiska krav. Målet med dokumentationen är i första hand att det bevisar hurdana granskningsåtgärder revisorn gjort och till hurdana slutsatser revisorn kommit till. Därtill hjälper dokumentationen revisionsteamet att planera och utföra revisionen, samt hjälper de ansvariga revisorerna att utföra sina skyldigheter gällande genomgången av revisionen.

2.7 Sammandrag

En revision går ut på att en revisor granskar finansiell information för att kunna ge en rapport på basis av det utförda arbetet. Meningen är att rapporten hämtar tillit mellan den parten som utger finansiell information och dess intressenter. För att revisionsinstitutet ska tillhålla och bygga tillit, måste revisorerna bli övervakade av en tredje part. Före 2016

ansvarade Handelskamrarna om revisionstillsynen och från och med 2016 har ansvaret tillhört Patent- och registerstyrelsen.

Revisorn ska följa god revisionssed, vilket innebär bland annat att revisorn ska:

- vara oberoende från revisionsföremålet
- utföra revisionen objektivt
- dokumentera de utförda granskningsåtgärderna och slutsatserna av dem

Därtill ska revisorn upprätthålla sin yrkeskunnighet, med att delta i skolningar och utföra en tillräcklig mängd revisioner årligen.

Om revisorn inte följer god revisionssed kan revisorn bli förordnad en påföljd. I värsta fall kan revisorn förlora sitt godkännande.

3 METOD

Forskningsmetoden jag använde är en kvalitativ innehållsanalys. En innehållsanalys går ut på att man analyserar källor som redan finns tillgängliga, som till exempel personliga dokument, officiella dokument från statliga myndigheter, dokument från organisationer, med flera. (Carlsson, 1997, ss. 84-89; Bryman & Bell, 2003, ss. 424-444)

3.1 Urvalsram

Jag valde att forska alla Revisionsnämndens beslut som Patent- och registerstyrelsen har publicerat på sina sidor under åren 2016-2019. Enligt sidan innehåller sidan alla de beslut där revisorn har fått någon påföljd. Under forskningen framkom att också sådana beslut där revisorn inte har fått någon påföljd är publicerade om någon av Revisionsnämndens medlemmar eller om föredragaren givit en avvikande åsikt. Alltså alla de beslut där Revisionsnämndens beslut har en påverkan på god revisionssed var föremål för forskningen.

3.2 Analys av data

Analysen gick ut på att läsa dokumenten och ta upp information från dokumenten. Informationen inkluderade:

- diarienumret,
- publiceringsåret,
- initieringssättet,
- juridiska formen av revisionsobjektet,
- rapporttypen,
- ett sammandrag,
- kategorier, samt
- påföljden.

Kategorierna formades samtidigt som forskningen framskred. Kategorierna delades upp i rapportering, oberoende, rätten att utföra en revision, lämplighet till att vara revisor, dokumentation, samt omsorg. Ett beslut kunde tillhöra flera kategorier.

Alla beslut blev först forskade med ovan nämnda metod. Alla beslut var dock inte föremål för resultatredovisningens noggrannare analys, utan de besluten blev valda på basen av min uppfattning om beslutets väsentlighet för forskningen.

4 RESULTATREDOVISNING

Under de åren som forskats gjorde Revisionsnämnden 60 beslut gällande god revisions-
sed. Besluten kom till behandling främst på basen av klagan och via kvalitetsgranskning.
Den nedanstående tabellen visar hur besluten delas upp mellan beslutets år och initie-
ringssätt.

Tabell 2. Uppdelningen mellan beslutets år och initieringssätt

Totalt		Initieringssätt			
År	Beslut	Klagan	Kvalitetsgranskning	Dom	Eget initiativ
2016	10	9	0	1	0
2017	21	9	11	1	0
2018	18	4	10	1	3
2019	11	7	4	0	0
Totalt	60	29	25	3	3

Av dessa 60 beslut ledde 57 till påföljder. Av de 57 påföljderna gav Revisionsnämnden 38 varningar, 14 anmärkningar, fyra återkallande av godkännande och en påföljdsavgift. Av de 60 besluten valde jag 20 för noggrannare analys (vissa diarienummer har flera beslut, vissa beslut har två diarienummer och ett av besluten har gått vidare till domstols-
väsendet, mängden beslut är räknat per fall). Valen baserade sig på beslutens väsentlighet för forskningen.

4.1 Rapportering

Rapportering var ett av de mest beaktade områden. Det är dock logiskt då rapporteringen är den enda saken som syns till utomstående. Rapporteringen blir också lätt felaktig då det finns några andra brister i revisorns arbete.

Det centrala som Revisionsnämnden tog fasta på gällande rapportering är att revisorn ska ge en rapport varifrån revisorns uttalande framkommer. Revisorn ska rapportera om det som är föremål för revision och inte tillsätta saker som inte tillhör rapporten, men inte heller lämna bort uppgifter som krävs. Om revisorn modifierar sin åsikt, ska

rapporteringen klart innehålla orsakerna som ha orsakat den modifierade åsikten. Om revisorn upptäcker ett väsentligt fel, ska revisorn alltid modifiera sin åsikt.

4.1.1 PRH/138/10001/2016

Ärendet kom till Revisionsnämnden via klagan. Ärendet handlar om ett bostads-aktiebolag. Enligt klagan har revisorn presenterat felaktig information och tagit en för skarp åsikt i revisionsberättelsen, då han har berättat att bolagets VVS-reparation har kostat 5,3 miljoner och att styrelsen har överskridit sina befogenheter då finansieringsbeslutet för reparationen var 4,3 miljoner. Revisorn har också enligt klagaren drivit sitt eget intresse då han har motsatt skyldigheten att betala förhöjt bolagsvederlag, samt krävt en motsvarande förhöjning av krediteringen av reparation entreprenören.

Revisorn ansåg att klagan var obefogad.

Revisionsnämnden ansåg att revisorn har tagit en skarp och absolut åsikt om saker som inte har kunnat verifieras i revisionen och om saker som inte ska tas fram i revisionsberättelsen. Därmed har revisorns rapportering varit felaktig. Revisionsnämnden har också tagit fasta på att revisorn har motsatt ett förhöjt bolagsvederlag för specifika aktieägare, till vilka han har hört. Han har drivit sitt eget intresse, vilket har varit motsatt bolagets intresse. Därmed har revisorn inte agerat objektivt och obundet. Revisorn fick som påföljd en varning.

4.1.2 PRH/1291/10000/2017

Ärendet kom till Revisionsnämnden på grund av brister som upptäckts i kvalitetsgranskningen. Revisorn gav en revisionsberättelse utan reservation. Revisorn hade upptäckt ett fel som överskred revisorns väsentlighetsgräns. Revisorn hade inte bedömt hur felet påverkar bokslutet och kunde inte motivera för Revisionstillsynen varför felet inte skulle ha varit väsentligt. Enligt Revisionsnämnden borde revisorn ha förändrat sitt utlåtande på basen av ISA 705. Revisorn fick som påföljd en varning.

4.1.3 PRH 3/2017 och HFD 3673/2/18

Ärendet kom till Revisionsnämnden på grund av brister som upptäckts i kvalitetsgranskningen. Revisionsnämnden ansåg att revisorn inte hade beaktat risken om fortsatt drift ("going concern") tillräckligt. Bolaget gick kraftigt på förlust.

Revisorn överklagade Revisionsnämndens beslut till Helsingfors förvaltningsdomstol. Förvaltningsdomstolen kom till samma slutsats som Revisionsnämnden och förkastade ärendet.

Revisorn överklagade beslutet till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). HFD har för det första poängterat att de internationella revisionsstandarderna inte är ikraftvarande lag och kan inte tolkas som sådan. Internationella revisionsstandarderna är dock en del av god revisionssed. Den revisionsstandarden som reglerar risken om fortsatt drift är ISA 570. Enligt den (då ikraftvarande standarden) ska revisorn först överväga om det finns omständigheter som orsakar signifikant anledning till tvivel om bolagets möjlighet till fortsatt drift. Om det inte finns sådana omständigheter behöver revisorn inte svara på risken dess mer. HFD ansåg att det fanns flera omständigheter som talade för att revisorn inte hade anledning till signifikant tvivel om bolagets möjlighet till fortsatt drift. Till dessa omständigheter hörde till exempel att bolagets ägare hade investerat 100 miljoner euro i bolaget under räkenskapsåret. Bolagets nyckeltal indikerade inte heller på problem vid bokslutstidpunkten. HFD raderade varningen som Revisionsnämnden gett.

4.1.4 PRH 1/2019

Ärendet kom till Revisionsnämnden på grund av brister som upptäckts vid kvalitetsgranskningen. Revisorerna hade inte gett ett yttrande om koncernbokslutet fastän ett koncernbokslut var uppgjort. Efter att en av revisorerna upptäckte felet gav de en ny revisionsberättelse som var korrigerad. Den korrigerade revisionsberättelsen hänvisade inte till den gamla felaktiga revisionsberättelsen. Revisionsnämnden ansåg att en felaktig revisionsberättelse kan korrigeras, men det ska framkomma en koppling till den gamla revisionsberättelsen, samt information om hur och varför den är ändrad. Revisionsnämnden ansåg att revisorernas förfarande innehöll lindrande omständigheter och felet orsakade inte märkvärdig ekonomisk skada, varför påföljden blev en anmärkning.

4.1.5 PRH/1377/10001/2016

Ärendet kom till Revisionsnämnden via klagan. Klagaren berättade att revisorn hade gett en rapport där han konstaterade att A:s apportinsats (möbler) till B Kb var värt noll euro och bokslutet hade därmed korrigerats så att A:s insats var noll euro. Enligt klagaren hade B Kb köpt möblerna för 55 000 euro och A:s andel, 30 000 euro, insattes som hans andel i kommanditbolaget.

Revisorn poängterade att A inte vid något skede har insatt pengar som tyst bolagsman, utan han har enbart insatt möbler som sin insats.

Revisionstillsynen utredde ärendet och kom fram till att A och C hade avtalat om att grunda B Kb och att C skulle fungera som ansvarig bolagsman och A som tyst bolagsman. Enligt avtalet skulle den andel av möblernas köpeskilling som hörde B bli som hans andel i kommanditbolaget. Revisionsnämnden konstaterade att enligt lagen om öppna bolag och kommanditbolag är bolagsavtalet det bestämmande dokumentet. Lagen tar inte heller fasta på möjligheten att insätta apportegendom som insats i bolaget. Revisionsnämnden konstaterade att revisorn tog en för brant och absolut åsikt i en sak som inte var juridiskt klar. Revisorn hade inte heller åtskilt redovisningsfrågor från bolagsrättsliga frågor. Revisorn hade i sin rapport berättat att uppdraget är gjort i enlighet med ISRS 4400 standarden, men rapporten motsvarade inte de krav som standarden satte, till exempel var rapporten oklar. Revisorn fick en varning som påföljd.

4.2 Oberoende

Oberoende var ett annat område som Revisionsnämnden tog fasta på. Revisionsnämnden tog fasta på att revisorn inte är oberoende om en person vars arbetsuppgifter revisorn har makten att styra är i en position där revisorn själv inte skulle vara oberoende. Revisorn är alltså inte direkt oberoende, utan revisorns egna oberoende utsträcker sig till alla "undersåtar".

Revisionsnämnden tog också fasta på vad det betyder att "ta emot" ett uppdrag som tillhör en nyckelperson i ett bolags ledning. Revisionsnämnden ansåg att "ta emot" betyder den

tidpunkten då avtalet ingås, på grund av att det formas ett lojalitetsförhållande mellan bolaget och revisorn, som till en utomstående skulle se ut som om revisorn inte är oberoende.

Revisionsnämnden gav också en påföljd då revisorn ägde aktier i revisionsföremålet via sitt bolag.

4.2.1 PRH/3218/10000/2017

Ärendet kom till Revisionsnämnden på grund av brister som upptäckts vid kvalitetsgranskningen. Revisorn har reviderat bolaget då han har varit verkställande direktör för bokföringsbyrån, som uppgjort bokföringen och bokslutet. Revisorn har svarat att han inte har deltagit i uppgörandet av bokföringen eller bokslutet. Revisorn har inte heller jobbat i bokföringsbyrån eller fått ersättning av bokföringsbyrån före han slutfört revisionen. Revisionsnämnden konstaterade att revisorn blivit vald till verkställande direktör 9.2.2017 och valet har blivit registrerat 30.3.2017. Revisionsberättelsen är daterad 11.5.2017. Revisionsnämnden ansåg att revisorn har utfört revisionen då han varit verkställande direktör på bokföringsbyrån, där en av byråns arbetstagare har uppgjort bokföringen och bokslutet till företaget han reviderat. Revisionsnämnden ansåg att en ledande position i en bokföringsbyrå där en arbetstagare uppgör bokslutet är en omständighet som orsakar att revisorn inte är oberoende. Därtill var revisorns maka styrelsens ordförande i bokföringsbyrån, vilket också var en omständighet som orsakade att revisorn inte var oberoende. Påföljden blev en varning.

4.2.2 PRH/1889/10000/2016

Ärendet kom till Revisionsnämnden via klagan. Klagaren ansåg att revisorn har varit jävrig då han har reviderat bolag A. Revisionstillsynen tog självmant för undersökning om revisorn var jävrig i revisionen för bolag B, som är A:s dotterbolag. Revisorn svarade att hans helägda bolag har köpt aktier i bolag A den 23.5.2013. Han har märkt ägandeförhållandet under sommaren 2015 och avgick från revisionsuppdragen i A och B omedelbart. Revisionsnämnden konstaterade att revisorn borde ha avgått från revisionsuppdragen omedelbart då hans bolag köpte aktierna. Revisorn fick som påföljd en varning.

4.2.3 PRH 7/2018

Ärendet kom till Revisionsnämnden med att Revisionstillsynen på eget initiativ tog till behandling ärendet, då ett bolag hade publicerat ett pressmeddelande i juli 2018 där revisorn utsågs till finanschef i bolaget. Revisorn hade fungerat som huvudansvarig revisor för bolaget från 2014 till juli 2018.

Enligt revisionslagen får revisorn inte ta emot uppdrag som hör till en nyckelperson i ledningen för den granskade sammanslutningen förrän minst ett år har förflutit från revisionen. Tidsfristen är två år om revisionsobjektet är ett företag av allmänt intresse. En påföljdsavgift upp till 50 000 euro kan föreskrivas.

Frågan som Revisionsnämnden mest funderade på var vad lagens ”ta emot” betyder. Tar revisorn emot uppdraget vid den tidpunkten då avtalet undertecknas eller först då uppdraget faktiskt börjar? Revisionsnämnden kom till den slutsatsen att ”ta emot” betyder den tidpunkten då revisorn undertecknar arbetsavtalet, för att bestämmelsen finns till för att skydda revisorns oberoende, vilket förfaras genast då avtalet ingås och det uppstår en förbindelse mellan revisorn och arbetsgivaren, vilket också medför lojalitet till arbetsgivaren. Att ingå ett avtal är också en akt som syns till intressenter, vilket kan försvaga deras förtroende på revisorns arbete. Revisionsnämnden var inte enhetlig i sitt beslut, två av medlemmarna gav en avvikande åsikt. Revisionsnämnden föreskrev revisorn en påföljdsavgift på 50 000 euro.

4.3 Rätten att genomföra en revision

Rätten att genomföra en revision är enligt Revisionsnämndens praxis en av de första sakerna som revisorn ska säkra sig om. I Revisionsnämndens praxis är en brist i att säkra sig om rätten att genomföra en revision huvudsakligen en brist som leder till en varning.

Under åren 2016-2019 förordnade Revisionsnämnden påföljder i åtta fall som handlade om rätten att genomföra en revision. Enbart i ett av fallen blev påföljden en anmärkning på grund av lindrigande omständigheter. I alla andra fall blev påföljden en varning.

Revisionsnämnden tog fasta på att enligt aktiebolagslagen väljer bolagsstämman revisorn (gällande aktiebolag). Om revisorn inte har blivit vald till sin uppgift av bolagsstämman har hen inte rätten att utföra revisionen.

4.3.1 PRH/2210/10001/2016

Ärendet kom till Revisionsnämnden via klagan av den egentliga revisorn. Revisorn A hade börjat revisionen men han hade upptäckt att bostads-aktiebolagets räkenskapsperiod inte motsvarade den registrerade räkenskapsperioden och väntade på ett korrigerat bokslut. Revisorn A hade blivit vald till revisor för bostads-aktiebolaget, men revisorssuppleanten B hade gett en revisionsberättelse före A hade slutfört sin revision. Revisorn B svarade att han blivit kontaktad av bostads-aktiebolagets disponent, som hade meddelat att A hade vägrat genomföra revisionen, vilket betydde att B skulle genomföra den.

Revisionsnämnden ansåg att B inte hade tagit till tillräckliga åtgärder för att försäkra sig om att han hade rätten att genomföra revisionen. B hade inte ens tagit kontakt till A gällande ärendet. Revisionsnämnden förordnade en varning som påföljd till revisorn.

4.3.2 PRH/394/10000/2017

Ärendet kom till Revisionsnämnden via klagan. Klagaren berättade bland annat att det fanns oklarheter i styrelsens protokoll, men att revisorn, trots att klagaren tagit kontakt till honom, inte hade misstänkt protokollens autenticitet. Revisionstillsynen tog frågan om rätten att utföra revisionen till behandling på eget initiativ.

Revisorn svarade att han hade vid sin revision till handa bostads-aktiebolagets bokföring och bokslut, samt styrelsens protokoll. Bolaget hade tre styrelsemedlemmar och styrelsen var beslutsför då två styrelsemedlemmar var på plats. Den tredje styrelsemedlemmen var klagaren, som vägrade underteckna protokollen. Revisorn konstaterade att han blivit vald till revisor för bolaget av styrelsen.

Revisionsnämnden tog inte ställning till de problem som klagaren hade klagat om för att de var tolkningsbara ärenden. Revisionsnämnden konstaterade dock att revisorn inte hade

blivit vald till sin uppgift av bolagsstämman, vilket betydde att revisorn inte hade rätten att utföra revisionen. Som påföljd förordnade Revisionsnämnden en varning.

4.4 Dokumentation

Revisionsnämnden tog fasta på bristfällig dokumentation i flera fall. Revisionsnämnden tog fasta på att från dokumentationen ska det framkomma hurdana granskningsåtgärder som gjorts och vilka slutsatser revisorn kommit till. I flera fall var dokumentationen så bristfällig att Revisionsnämnden inte kunde bedöma hurdana granskningsåtgärder som gjorts och vilka slutsatserna varit, vilket nästan alltid ledde till en varning.

4.4.1 PRH/1404/10001/2016

Ärendet kom till Revisionsnämnden via en klagan från Tekes (nuförtiden Business Finland), som är en statlig organisation som finansierar företags utvecklingsprojekt. Tekes hade anställt en utomstående revisor för att granska projektet på nytt. Tekes ansåg att den ursprungliga revisorn inte hade uppfyllt sina skyldigheter för att den nya revisorn hittade brister.

Revisorn hade i sin rapport konstaterat att han utfört revisionen i enlighet med ISRS 4400 standarden. Revisionsnämnden konstaterade att enbart det facto att det senare hade framkommit brister i kostnadsredovisningen inte betyder att revisorn skulle ha förfarit mot god revisionsd. Därmed skulle revisionsnämnden bedöma förfarandet på basen av det jobb revisorn gjort. Revisionsnämnden konstaterade att revisorns dokumentation är så bristfällig att ingen bedömning kan göras. Därmed förordnade Revisionsnämnden en anmärkning till revisorn.

4.4.2 PRH/3126/10022/2016

Revisionsnämnden har gjort sju beslut under samma diarienummer. Besluten handlar om väldigt likadana fall. Fem av fallen handlar om bristfällig dokumentation.

Fallen kom till Revisionsnämnden via kvalitetsgranskning. Fem av fallen fick som resultat underkänt i kvalitetsgranskning. Till bristerna i dokumentationen hörde bland annat

att revisorn inte hade uppgjort dokumentationen så att man kunde förstå hurdana granskningsåtgärder gjorts, när de gjorts, i hurdan utsträckning de gjorts och vad granskningsåtgärdernas slutsats var. En annan brist var att revisorn inte hade ett system för kvalitetskontroll. Det framkom också att vissa revisorer inte alls hade uppgjort dokumentation. I alla dessa fall blev påföljden en varning.

En av kvalitetsgranskningarna som inte berodde på brister i dokumentationen handlade om att revisorn inte deltog i kvalitetsgranskningen. Revisorn konstaterade att myndigheterna gör vad de gör, men han kommer själv att vara passiv. Påföljden blev en varning.

Det andra fallet som inte berodde på brister i dokumentationen handlade om en revisor som tidigare fått en varning på grund av att han fördröjt kvalitetsgranskningen. Det fanns också problem i arbetets kvalitet. När Revisionstillsynen försökte utföra en kvalitetsgranskning fördröjde revisorn kvalitetsgranskningens påbörjan så att kvalitetsgranskningen inte kunde utföras. Fördröjningarna samt revisorns tidigare påföljd och aktivitet ledde till att påföljden blev återkallande av godkännande.

4.4.3 PRH/1650/10000/2018

Ärendet kom till Revisionsnämnden via klagan. Klagaren berättade att det fanns ett flertal oklarheter i bokslutet och att revisorn hade gett en revisionsberättelse för flera räkenskapsperioder. Revisionstillsynen började utreda ärendet gällande de givna revisionsberättelserna, gällande rätten att utföra revisionerna, samt gällande dokumentationen.

Revisorn hade tidigare fått en varning och efter det hade Revisionstillsynen på revisorns beväg återkallat hans godkännande. Revisionsnämnden ansåg dock att fastän revisorn inte längre var en godkänd revisor, fanns det inte något hinder för att behandla ärendet och förordna påföljder. En orsak till detta var att revisorn kan ansöka om att bli godkänd på nytt och då kan påföljderna tas i beaktan.

Revisorn svarade att han hade gett enskilda revisionsberättelser för räkenskapsåren och att han inte hade utfört en lagstadgad revision för att revisionsföremålet inte var revisionskyldigt och hade inte därför behövt ett beslut av bolagsstämman att han blivit vald

till revisor. Han hade blivit vald av huvudägaren av bolaget. Han ansåg också att han inte behövde upprätta någon dokumentation då han inte fann några brister.

Gällande frågan om att revisorn hade gett en revisionsberättelse för flera räkenskapsperioder konstaterade Revisionsnämnden att revisorn hade gett enskilda revisionsberättelser för respektive räkenskapsperioder. Revisorn hade inte brutit mot revisionslagen eller mot god revisionssed.

Gällande rätten att utföra revisionen konstaterade Revisionsnämnden att aktiebolagslagen entydigt ger makten om att välja revisorn till bolagsstämman och att det att bolaget inte är revisionsskyldig inte har någon betydelse, det handlar ändå om en lagstadgad revision och därmed hade revisorn inte följt god revisionssed.

Revisionsnämnden ansåg att då man inte på grund av dokumentationens bristfällighet kan bedöma om revisorn följt god revisionssed, har revisorn inte följt god revisionssed.

Revisionsnämnden tog också fasta på att revisorn hade gett ett utlåtande utan reservation fastän bolagsstämman inte hade bekräftat tidigare bokslutet. Då kunde revisorn inte åtminstone ha bekräftat den öppnande balansen.

I förordnande av påföljd övervägde Revisionsnämnden att å ena sidan var bolaget ett litet bolag och bristerna kunde inte ha lett till märkbara finansiella förluster, å andra sidan hade revisorn inte enbart agerat vårdslöst utan han hade också visat nonchalans mot revisorns skyldigheter. På basen av detta förordnade Revisionsnämnden som påföljd en varning till revisorn.

4.4.4 PRH 2/2019

Ärendet kom till Revisionsnämnden via kvalitetsgranskning. Bolaget hade beviljat ett lån på över en miljon euro till verkställande direktören. Revisorn hade markerat i sin dokumentation att lånet var räntefritt och att det inte fanns något skuldebrev.

Revisorn svarade att lånet hade dokumenterats till exempel i styrelsens protokoll och att alla aktieägare var medvetna om arrangemanget. Revisorn ansåg att aktiebolagslagen inte kräver ett enhälligt beslut av aktieägarna gällande närståendelån och att det att det är räntefritt inte heller är i strid med aktiebolagslagen, då verkställande direktören och hans fru äger bolaget i sin helhet, så betalaren och förmånstagaren är samma person. Revisorn motiverade lånets affärsmässiga grunder med att lånet är förknippat med ett arrangemang där bolagets fastigheter såldes till ett fastighetsbolag där verkställande direktören är huvudägaren och att en insats av verkställande direktören fanns som krav för att få finansiering för arrangemanget. Revisorn motiverade också lånets värdering med att verkställande direktören äger 98,5 procent av bolaget, vilket utgör en betydande egendom. Lånet kan också vid behov kvittas mot dividender. Därtill har bolaget fått som garanti en pant till en fastighet i efterskott.

Revisionsnämnden bedömde till först fakta i fallet. Efter det avgjorde Revisionsnämnden om revisorn förfarit enligt god revisionsred. Revisionsnämnden konstaterade att då revisorn upptäckt att närståendelånet är räntefritt och att inget avtal uppgjorts, samt att lånet är väsentligt i relation till bolagets nyckeltal borde revisorn ha skaffat tillräcklig mängd lämpliga bevis för att bedöma och dokumentera att det inte finns en risk för väsentlig felaktighet i närståendetransaktionerna. På basen av dokumentationen hade revisorn inte skaffat tillräckliga lämpliga bevis för att det inte finns en risk för väsentlig felaktighet i närståendetransaktionerna. Revisorn blev förordnad en anmärkning som påföljd.

5 DISKUSSION OCH SLUTSATSER

Målet med forskningen var att ta reda på vad god revisionsned innebär, samt hurdana beslut Revisionsnämnden har gjort och hur de har påverkat god revisionsned.

Forskningen analyserade 20 av 60 beslut (vissa diarienummer har flera beslut, vissa beslut har två diarienummer och ett av besluten har gått vidare till domstolsväsendet, mängden beslut är räknat per fall) efter den initiala analysen, alltså 33% av alla beslut. Alla 60 beslut gick igenom med den metod som beskrivits i metodkapitlet. Med tanke på att alla beslut inte analyserades, finns det en möjlighet att forskningen innehåller något fel, med att till exempel Revisionsnämnden skulle ha beslutat om någonting som skulle påverka forskningens resultat och detta inte skulle ha varit föremål för forskning. Med tanke på att alla beslut blev lästa och till exempel klassificerades besluten i kategorier, samt det att 33% av alla beslut analyserades, kan man konstatera att möjligheten för fel är minimal och resultaten är därmed pålitliga.

En revision går ut på att en revisor granskar finansiell information för att kunna ge en rapport på basis av det utförda arbetet.

Revisionslagen kräver att revisorn följer god revisionsned, men definierar inte vad god revisionsned innebär. Därmed måste man ta till andra källor för att definiera god revisionsned. God revisionsned påverkas av lagar, förordningar, internationella standarder, etiska regler, myndighets- och domstolsbeslut, riktlinjer och rekommendationer från organisationer i revisionsbranschen, samt allmän praxis som revisorer följer. God revisionsned lever med tiden och kan inte entydigt definieras. Man kan dock definiera vad som i dagens läge innebär god revisionsned. En viktig del av god revisionsned är myndighetsbeslut av övervakande myndigheter. Om en revisor inte följer myndigheternas tolkning av god revisionsned, kan revisorn få någon påföljd. Detta styr klart hur revisorerna agerar då påföljder har negativa konsekvenser.

Av de forskade fallen var största delen klara förfaranden mot god revisionsned. Revisionsnämnden förordnade påföljder till exempel då:

- revisorn inte gav ett yttrande gällande koncernbokslutet, fastän ett koncernbokslut uppgjorts,
- revisorn ägde en andel av revisionsföremålet via sitt bolag,
- revisorn utförde revisionen utan att bolagsstämman valt revisorn till sin uppgift, samt då
- dokumentationen var så bristfällig att Revisionsnämnden inte kunde bedöma hurdana granskningsåtgärder revisorn gjort.

I fallen kom dock också fram gränsfall och tolkningsfall, vilka har mest betydelse för en klarare tolkning om god revisionsred, vilka jag tar upp nedan.

På basen av teorin och forskningsresultaten kan man dra slutsatser om vad god revisionsred innebär, samt hur Revisionsnämndens beslut påverkar god revisionsred.

Revisionsnämnden tog fasta på att revisorns främsta uppgift är att ge en revisionsberättelse (eller annan rapport beroende på vad som granskas) som innehåller revisorns yttrande. Om revisorn ger ett modifierat yttrande ska orsakerna för detta framkomma klart i yttrandet. Revisorn förväntas ge yttrandet om det som är föremål för granskning. Till exempel om revisorn granskar ett bokslut som innehåller både koncernens och moderbolagets bokslut, ska hen ge ett yttrande om bägge. Om revisorn hittar väsentliga fel eller om revisorn inte har kunnat skaffa tillräckliga ändamålsenliga bevis för sitt yttrande, ska hen modifiera yttrandet eller låta bli att ge ett yttrande, men även då ska orsakerna för detta klart framkomma ur revisionsberättelsen.

Revisionsnämnden tog också fasta på att revisorn ska dokumentera sitt arbete. Det innebär på en miniminivå att dokumentationen innehåller de granskningsåtgärder som revisorn gjort, samt vilka slutsatser hen kommit till. Revisorns yttrande ska basera sig på de revisionsbevis som inskaffats och dokumenterats. Om dokumentationen eller granskningsåtgärderna är bristfälliga blir ju yttrandet också bristfälligt. Revisorn är också skyldig att delta i kvalitetsgranskningarna och överlåta det material, samt ge de upplysningar som Revisionstillsynen begär.

Revisionsnämnden tog också fasta på att revisorn ska säkra sig om rätten att utföra en revision. Om revisorn utför en revision utan att hen blivit vald till revisor på rätt sätt (i aktiebolag av bolagsstämman) blev påföljden nästan alltid en varning. Revisorn ska också vara oberoende från revisionsföremålet.

Kritiken som revisorer gett till Patent- och registerstyrelsen verkar på basen av forskningen vara något ogrundad. Revisorer har kritiserat PRS om att de kräver alltför mycket dokumentation, men i forskningen har Revisionsnämnden för det mesta gett påföljder om bristfällig dokumentation i sådana fall där de haft klara brister på en grundläggande nivå.

Vissa av Revisionsnämndens beslut var dock sådana som klargör tolkningsbara situationer. Revisionsnämndens beslut har klargjort att ”ta emot”, gällande revisorns kylningsperiod, betyder den tidpunkten då revisorn ingår avtalet med revisionsföremålet. Revisionsnämnden har också klargjort att en revisor inte är oberoende om hen reviderar ett bokslut som uppgjorts av en person som är under revisorns arbetsledning.

Som slutsats kan man konstatera att god revisionssed innebär att revisorn ska vara oberoende och agera objektivt, sköta sina uppgifter omsorgsfullt och dokumentera sitt arbete, samt följa relevanta regler, såsom de Internationella revisionsstandarderna.

6 FORTSATT FORSKNING

Forskningen har fokuserat på Revisionsnämndens beslut under tiden som tillsynen varit hos Patent- och registerstyrelsen. Den forskade tidsperioden är relativt kort, så en möjlig fortsatt forskning kunde vara att utföra samma forskning för en annan eller längre tidsperiod. Revisionstillsynens beslut om kvalitetsgranskningar har också en styrande påverkan på god revisionsred, så man kunde forska Revisionstillsynens beslut om kvalitetsgranskning i stället för Revisionsnämndens beslut.

KÄLLOR

- Backman, A. (2019). *Finländska revisorers syn på revisionsdokumentationen*. Åbo Akademi, Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi, Åbo.
- Bryman, A., & Bell, E. (2003). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (B. Nilsson, Övers.) Liber AB.
- Carlsson, B. (1997). *Grundläggande forskningsmetodik för medicin och beteendevetenskap*. Liber AB.
- Hoppu-Vuorela, H. (2018). *Hyvän tilintarkastustavan osa-alueet, joihin TILAn ja PRH:n tilintarkastuslautakunnat ovat ratkaisukäytännössään kiinnittäneet huomiota vuosina 2007-2016*. Aalto-universitetet, Handelshögskolan.
- Horsmanheimo, P., & Steiner, M.-L. (2017). *Tilintarkastus - asiakkaan opas* (5 uppl.). Alma Talent.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Vol. 1). New York, New York, USA: International Federation of Accountants. Hämtat från <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf> den 17 november 2019
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants - including International Independence Standards*. New York, New York, USA: International Federation of Accountants. Hämtat från <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf> den 12 augusti 2020
- Patent- och registerstyrelsen. (2018a). *Vuosiraportti laaduntarkastuksista 2017*. Revisionstillsynen. Hämtat från https://www.prh.fi/stc/attachments/tilintarkastusvalvonta/2017_Vuosiraportti_laaduntarkastuksista_05012018.pdf den 17 augusti 2020

- Patent- och registerstyrelsen. (2018b). *Vuosiraportti laaduntarkastuksista 2018*.
Revisionstillsynen. Hämtat från
https://www.prh.fi/stc/attachments/tilintarkastusvalvonta/Vuosiraportti_laaduntarkastuksista_2018.pdf den 17 augusti 2020
- Patent- och registerstyrelsen. (den 24 juni 2019a). *Kvalitetsgranskningar*. Hämtat från
Revisionstillsyn: <https://www.prh.fi/sv/revisionstillsyn/revisionskvalitet.html>
den 17 augusti 2020
- Patent- och registerstyrelsen. (den 24 juni 2019b). *Undersökningar och klagan*. Hämtat
från Revisionstillsyn:
https://www.prh.fi/sv/revisionstillsyn/undersokningar_och_klagan.html den 17
augusti 2020
- Patent- och registerstyrelsen. (2020a). *Laaduntarkastuksen vuosiraportti 2019*. Hämtat
från
https://www.prh.fi/stc/attachments/tilintarkastusvalvonta/julkaisut/Laadunvalvonnin_vuosiraportti_2019.pdf den 17 augusti 2020
- Patent- och registerstyrelsen. (den 1 juni 2020b). *Resultat av kvalitetsgranskning av revisor*. Hämtat från Revisionstillsyn:
https://www.prh.fi/sv/revisionstillsyn/revisionskvalitet/kvalitetsgranskningar_av_revisorer/resultat_av_kvalitetsgranskning_av_revisor.html den 17 augusti 2020
- Revisionslag 1141/2015. (den 18 september 2015). Finlands författningssamling.
Hämtat från <https://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/2015/20151141> den 3
november 2019
- Suomen Tilintarkastajat ry. (u.d.). *MITÄ ON HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA?* Hämtat
från <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-on-hyva-tilintarkastustapa> den 12 augusti 2020
- Tomperi, S. (2018). *Tilintarkastus - Normeista käytäntöön* (4 uppl.). Helsinki: Edita Publishing Oy.

Vahtera, P. (den 16 januari 2019). *Iltalehti*. Hämtat från Blogit:

<https://blogit.iltalehti.fi/pauli-vahtera/2019/01/16/laiton-byrokratia-tuhosi-tilintarkastusalan/> den 2 december 2020

Bilaga 1

Lista på beslutens diarienummer

- PRH/138/10001/2016
- PRH/2236/10000/2016
- PRH/1889/10000/2016
- PRH/2210/10001/2016
- PRH/2718/10000/2016
- PRH/2243/10000/2016
- PRH/129/10001/2016
- PRH/1886/10000/2016
- PRH 1/2016
- PRH/1377/10001/2016
- PRH/1291/10000/2017
- PRH/506/10000/2017
- PRH/1404/10001/2016
- PRH/394/10000/2017
- PRH/10022/10022/2017
- PRH/2990/10000/2016
- PRH/1110/10000/2017
- PRH/134/10000/2017
- PRH/3126/10022/2016 och PRH/1626/10022/2017
- PRH/3126/10022/2016
- PRH/3126/10022/2016
- PRH/3126/10022/2016
- PRH/3126/10022/2016
- PRH/3126/10022/2016
- PRH/3126/10022/2016
- PRH/3126/10022/2016
- PRH 3/2017
- PRH/4758/10000/2016
- PRH/3961/10000/2016

- PRH/4365/10000/2016
- PRH 2/2017
- PRH/3889/10000/2016
- PRH/1650/10000/2018
- PRH 8/2018
- PRH 7/2018
- PRH/2013/10000/2018
- PRH/1888/10000/2017
- PRH 6/2018
- PRH 5/2018
- PRH/3277/10000/2017
- PRH/2704/10000/2017
- PRH/3218/10000/2017
- PRH/3279/10000/2017
- PRH/3281/10000/2017
- PRH/3278/10000/2017
- PRH/4217/10000/2016
- PRH/3191/10000/2017
- PRH/3280/10000/2017
- PRH/3217/10000/2017
- PRH/442/10000/2017
- PRH/3590/10000/2018
- PRH/1541/10000/2018
- PRH/431/10000/2018
- PRH/1812/10000/2019
- PRH/2289/10000/2017 och PRH/2290/10000/2017
- PRH/21/10000/2018
- PRH 3/2019
- PRH/2645/10000/2018
- PRH/3403/10000/2018
- PRH 2/2019
- PRH 1/2019