



## ÄRENDE      Kvalitetsgranskning av revisionen i ett småföretag

### KLAGOMÅLET

Klaganden har i sitt klagomål av den 23 februari 2018 till justitiekanslern kritiserat Patent- och registerstyrelsens avgörande av den 16 januari 2018 om kvalitetsgranskning av klagandens revisionsarbete. Enligt avgörandet uppfyller revisionskvaliteten i det uppdrag som valts ut för kvalitetsgranskning inte kvalitetskriterierna för ett godkänt resultat. Bedömningen baserar sig helt och hållet på ISA-standarder (International Standards on Auditing).

I fråga om revisionstillsyn när det gäller kvalitetsgranskning anförs att iakttagandet av de internationella revisionsstandarderna utvärderas som en viktig del av god revisionsledning. Varken i själva avgörandet eller i dess bilaga nämns 3 kap. 3 § i revisionslagen, som lyder enligt följande:

”Utöver det som föreskrivs i denna lag och i författningar som utfärdats med stöd av den ska i ett uppdrag som avses i 1 kap. 1 § 1 mom. 1 punkten följas de revisionsstandarder som har godkänts för att tillämpas inom unionen och som avses i artikel 26 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (internationella revisionsstandarder).

Internationella revisionsstandarder kan i lämplig omfattning tillämpas vid revision i små företag enligt 1 kap. 4 a § i bokföringslagen, med iakttagande av god revisionsledning i enlighet med 4 kap. 3 § i denna lag. (622/2016)”. Direktiv 2006/43/EG kallas nedan *revisionsdirektivet*.

Klaganden har konstaterat att ISA-standarderna ännu inte har godkänts för att tillämpas inom EU (Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 1/2018, Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrittämistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä/Arbets- och näringsministeriets publikation 1/2018 Arbetsgruppens promemoria om vissa lagrum i revisionslagen och lättandet av den administrativa bördan, på finska).

Enligt klaganden har Patent- och registerstyrelsen på grund av ovanstående förfarit felaktigt i klagandens fall. Revisionstillsynen har tillämpat ISA-standarder mer än i den lämpliga omfattning som avses i 3 kap. 3 § 2 mom. i revisionslagen och inte tagit hänsyn till iakttagandet av god finsk revisionsssed som den uttrycks i God revisionsssed av CGR-föreningen 2000. Klaganden har konstaterat att objektet för kvalitetsgranskningen i fråga är ett småföretag och att klaganden har utfört revisionen ensam.

## PATENT- OCH REGISTERSTYRELSENS UTREDNING

Enligt 4 kap. 3 § i revisionslagen ska revisorn iaktta god revisionsssed vid utförandet av de uppgifter som avses i revisionslagen. Innehållet i god revisionsssed härleds från flera källor. En viktig källa för god revisionsssed är de internationella revisionsstandarder (ISA) som publicerats av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) och som det hänvisas till i 3 kap. 3 § i revisionslagen. Även om EU-kommissionen ännu inte har godkänt de internationella revisionsstandarderna på det sätt som det hänvisas till i 3 kap. 3 § i revisionslagen, ska revisorn vid utförandet av revision iaktta de internationella revisionsstandarderna som en del av god revisionsssed enligt 4 kap. 3 § i revisionslagen.

Enligt utredningen hör de internationella revisionsstandarderna till god revisionsssed i Finland och har tillämpats redan länge också vid kvalitetsgranskning av revisorer. Det finns inga alternativa normer. Ifråga om kvalitetsgranskningar är det viktigt också för de revisorer som tillsynen gäller att vara medvetna om de normer enligt vilka deras verksamhet bedöms.

Helsingfors förvaltningsdomstol och högsta förvaltningsdomstolen har i motiveringarna till flera av sina beslut i ärenden som gäller ändringssökande tolkat att de internationella revisionsstandarderna är förpliktande för revisorer.

Det har också konstaterats att de internationella revisionsstandardernas förpliktande natur också framgår av flera tillsynsavgöranden som Centralhandelskammarens revisionsnämnd och Statens revisionsnämnd träffat fram till utgången av 2015. Standardernas förpliktande natur framgår också av de beslut som revisionsnämnden vid Patent- och registerstyrelsen fattat 2015 och därefter. Förhållandet mellan god revisionsssed och de internationella revisionsstandarderna framgår av motiveringen till 22 § i regeringens proposition om den numera upphävda revisionslagen (RP 194/2006 rd), som ligger till grund för den gällande revisionslagen (1141/2015). Den gällande revisionslagen har inte medfört några väsentliga ändringar till den reglering och tillämpningspraxis som gäller god revisionsssed.

## BEMÖTANDE

Klaganden har den 4 september 2018 gett ett bemötande till utredningen.

## MINISTERIETS UTLÅTANDE

Arbets- och näringsministeriet har den 6 september 2018 gett ett utlåtande om klagomålet, utredningen och bemötandet av den 4 september 2018. Utlåtandet skickas till Patent- och registerstyrelsen för kännedom.

I revisionslagen föreskrivs det inte detaljerat om revisorers revisionsarbete i praktiken, utan enligt 4 kap. 3 § i revisionslagen förutsätts att en revisor vid utförandet av sina uppgifter iakttar god revisionsssed. Vad denna innefattar föreskrivs det dock inte närmare om i lagen.

---

JUSTITIEKANSLERSÄMBETET

---

Källor som förklarar vad god revisionssed innefattar är utöver lagar, förordningar, myndigheters beslut och domstolars avgöranden samt omsorgsfulla yrkespersoners praxis även de revisionsstandarder, i synnerhet ISA-standarderna, som utfärdas av det internationella revisorsförbundet IFAC:s internationella nämnd för revisions- och såringsstandarder IAASB och publiceras av Finlands Revisorer rf. Finlands Revisorer rf, vars medlemmar utgörs av merparten av de GR- och CGR-revisorer som är verksamma i Finland, hör till ovannämnda internationella revisorsorganisation.

I överensstämmelse med revisionsdirektivet föreskrivs i 3 kap. 3 § i revisionslagen att en revisor i ett uppdrag som avses i 1 kap. 1 § 1 mom. 1 punkten i revisionslagen ska följa de internationella revisionsstandarder som har godkänts för att tillämpas inom unionen (i praktiken bl.a. ISA-standarderna). En bestämmelse med samma innehåll som 3 kap. 3 § 1 mom. i revisionslagen har funnits i lagen sedan 2006.

Eftersom de internationella revisionsstandarderna ännu inte har godkänts för att tillämpas i Europeiska unionen baserar sig iakttagandet av dem ännu inte på bestämmelsen i 3 kap. 3 § i revisionslagen. I praktiken har man i lagstiftningen berett sig på att ISA-standarderna i något skede blir bindande utifrån ett beslut som fattats inom EU. För närvarande bedöms iakttagandet av standarderna i Finland som en del av den goda revisionssed som det föreskrivs om i 4 kap. 3 § i revisionslagen.

Ministeriet konstaterar även att Finland i internationell jämförelse har exceptionellt låga gränser för revisionsskyldigheten. I de flesta medlemsländerna i Europeiska unionen är de gränsvärden (balansomslutning, omsättning, antal anställda) som bestämmer huruvida revisionskyldighet föreligger betydligt högre än i Finland.

ISA-standarderna är emellertid utarbetade med tanke på storföretags revision, vilket är förståeligt när man beaktar att en lagstadgad revisionsskyldighet för mindre företag är ett undantag internationellt sett. Bestämmelsen i 3 kap. 3 § i revisionslagen kompletterades 2016 genom en lagändring (622/2016) med en möjlighet som blev tillåten enligt revisionsdirektivet efter en ändring genom direktivet 2014/56/EG.

I 3 kap. 3 § 2 mom. i revisionslagen föreskrivs att internationella revisionsstandarder kan tillämpas i lämplig omfattning vid revision i små företag enligt 1 kap. 4 a § i bokföringslagen, med iakttagande av god revisionssed i enlighet med 4 kap. 3 § i revisionslagen. Precis som 3 kap. 3 § 1 mom. i revisionslagen blir paragrafens 2 mom. tillämpligt i praktiken först när ISA-standarderna eventuellt blir tillämpliga inom Europeiska unionen.

I regeringens proposition (RP 70/2016 rd, s. 26) förklaras begreppet lämplig omfattning på följande sätt: ”De internationella revisionsstandarderna kan sålunda också efter det att de i unionen godkänts för tillämpning på det sätt som avses i 1 mom. tillämpas smidigt med beaktande av storleken på och komplexiteten i verksamheten hos små företag. Små företag får på sätt en egen praxis utifrån vilken revisionens innehåll anpassas till respektive företags storlek och verksamhet.”

Även i litteraturen har det ansetts att ISA-standarderna inte kan tillämpas bokstavligen i små företag utan att ett förhållningssätt som kännetecknas av proportionalitet, flexibilitet och principen innebörd framför form bör tillämpas.

Kravnivån i fråga om lämplig omfattning har redan nu visat sig vara problematisk i praktiken. Enligt ministeriets uppfattning är nivån på revisionerna hos i synnerhet små företag i nuläget varierande på grund av avsaknaden av en tydlig kravnivå och anvisning därom, och innehållet i god revisionsred i varje enskilt fall är till stor del beroende av revisorns prövning *in casu*.

ISA-standarderna är ännu inte bindande på basis av 3 kap. 3 § i revisionslagen. Enligt ministeriets uppfattning möjliggör god revisionsred en proportionerlig och flexibel tillämpning av standarderna med beaktande av revisionsobjektets art och omfattning.

## BEMÖTANDE

Klaganden har den 11 februari 2019 gett ett bemötande till utlåtandet.

## AVGÖRANDE

### Kvalitetskontroll av revision

En revisor ska iaktta god revisionsred vid utförandet av de uppgifter som avses i revisionslagen (4 kap. 3 § 1 mom. i revisionslagen) och utföra uppgifterna med yrkeskunskap, integritet och objektivitet och med en sådan omsorg som beaktar det allmänna intresset (4 kap. 1 § i revisionslagen). En revisor är skyldig att bibehålla och utveckla sin yrkeskunskap (4 kap. 2 § 1 mom. i revisionslagen). En revisor ska också sörja för sitt revisionsarbets kvalitet och delta i den kvalitetsgranskning som avses i 7 kap. 9 § 1 mom. (4 kap. 5 § i revisionslagen). Styrningen av kvalitetsgranskningen ankommer på Revisionstillsynen som finns vid Patent- och registerstyrelsen. Revisionstillsynen svarar för den allmänna styrningen och utvecklingen av revisionen samt för tillsynen över revisorer (7 kap. 2 § i revisionslagen).

Vid övervakningen av revisionens kvalitet ska Revisionstillsynen bl.a. förordna en revisor till kvalitetsgranskning minst vart sjätte år, besluta om kvalitetsgranskningens innehåll och om det sätt på vilket den utförs med beaktande av hur omfattande och komplex den granskade revisorns verksamhet är och behandla resultaten av kvalitetsgranskningen och fatta beslut om de åtgärder som kvalitetsgranskningen föranleder (7 kap. 9 § 1 mom. i revisionslagen). Revisions-tillsynen kan rikta påföljder mot en revisor, exempelvis ge revisorn en anmärkning eller varning (10 kap. 1 § i revisionslagen).

### Förpliktelse att iaktta ISA-standarderna

I artikel 2.11 i revisionsdirektivet definieras internationella revisionsstandarder som International Standards on Auditing (ISA) och motsvarande uttalanden och standarder, i den mån de är relevanta för den lagstadgade revisionen.

Utöver det som föreskrivs i revisionslagen och i författningar som utfärdats med stöd av den ska i ett uppdrag som avses i 1 kap. 1 § 1 mom. 1 punkten följas de revisionsstandarder som har godkänts för att tillämpas inom unionen och som avses i artikel 26 i revisionsdirektivet (internationella revisionsstandarder, 3 kap. 3 § 1 mom. i revisionslagen).

Internationella revisionsstandarder kan i lämplig omfattning tillämpas vid revision i små företag enligt 1 kap. 4 a § i bokföringslagen, med iakttagande av god revisionsred i enlighet med 4 kap. 3 § i revisionslagen (3 kap. 3 § 2 mom. i revisionslagen).

---

JUSTITIEKANSLERSÄMBETET

---

Enligt ministeriets utlåtande bedöms för närvarande iakttagandet av standarderna i Finland som en del av den goda revisionssektor som det föreskrivs om i 4 kap. 3 § i revisionslagen.

Också i kommentarlitteraturen till revisionslagen anses att de internationella revisionsstandarderna, som ännu inte har antagits i EU, numera till sin karaktär är en del av den goda revisionssektor som avses i revisionslagen. Det finns inte närmare bestämmelser om innehållet i god revisionssektor. Den har formats, och formas, i praktiken genom verksamheten inom revisorernas yrkeskår. (Kommentarlitteratur, Leppiniemi – Kaisanlahti: Liikekirjanpito, Alma Talent Pro Fokus –tjänsten.)

## ISA-standardernas ställning vid revision

Enligt direktivet 2014/56/EG ska artikel 26.1 i revisionsdirektivet ersättas med följande: medlemsstaterna ska kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretag genomför lagstadgade revisioner i enlighet med internationella revisionsstandarder som antagits av kommissionen i enlighet med punkt 3. Medlemsstaterna får tillämpa nationella revisionsstandarder, -förfaranden och -krav om inte kommissionen har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område.

I detaljmotiveringen till regeringens proposition som gäller bl.a. 3 kap. 3 § 2 mom. i revisionslagen (RP 70/2016 rd, s. 26–27) konstateras följande: ”Momentet grundar sig på artikel 26.5 i revisionsdirektivet, enligt vilket standarderna vid sådana revisioner kan tillämpas i proportion till storleken på och komplexiteten i verksamheten hos sådana företag. De internationella revisionsstandarderna kan sålunda också efter det att de i unionen godkänts för tillämpning på det sätt som avses i 1 mom. tillämpas smidigt med beaktande av storleken på och komplexiteten i verksamheten hos små företag. Små företag får på sätt en egen praxis utifrån vilken revisionens innehåll anpassas till respektive företags storlek och verksamhet.”

Finansministeriets finansmarknadsavdelning stödde den 4 december 2017 slutsatsen i arbets- och näringsministeriets arbetsgruppspromemoria 1/2018 (Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrittämisestä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä/Arbetsgruppens promemoria om vissa lagrum i revisionslagen och lättandet av den administrativa bördan, på finska), enligt vilken omfattningen av tillämpningen av ISA-standarderna i små företag lämnats till revisorernas egen yrkesmässiga prövning, och för iakttagandet av dem i små företag har det ännu inte fullt ut formats en etablerad praxis.

I utkastet, av den arbetsgrupp vid arbets- och näringsministeriet som utredde ändringen av revisionslagen, till regeringens proposition till riksdagen med förslag till ändring av 2 kap. 2 § i revisionslagen från den 22 augusti 2018 (s. 4) konstateras bl.a. följande: ”Hittills har ännu ingen ISA-standard antagits av Europeiska kommissionen, och något sådant är inte att vänta inom nära framtid. Den bestämmelse i revisionslagen som förebådar Europeiska kommissionens godkännande är därmed ännu utan praktisk betydelse.” Beredningen av lagförslaget har avslutats för denna valperiod.

Arbets- och näringsministeriet har dock den 1 mars 2019 tillsatt en arbetsgrupp för att bereda de ändringar som krävs i revisionslagstiftningen för att ta i bruk en granskning som är lättare än den egentliga lagstadgade revisionen (TEM007:00/2019).

## Bedömning

### Patent- och registerstyrelsens kvalitetsgranskning i ett enskilt fall

Klaganden har 2017 förordnats till att genomgå kvalitetsgranskning av en revision. Enligt avgörandet om kvalitetsgranskning (PRH/1260/10022/2017) av den 16 januari 2018 fortsätter kvalitetsgranskningen med en ny granskning vid en tidpunkt som meddelas senare. Motiveringen är att revisionskvaliteten i det uppdrag som valts ut för kvalitetsgranskning, inte uppfyller kvalitetskriterierna för ett godkänt resultat. Vid avgörandet har 4 kap. 5 §, 7 kap. 2 § och 9 § och 11 kap. 1 § 4 mom. i revisionslagen samt 2 kap. 5 § i förvaltningsprocesslagen tillämpats. Iakttagelserna vid kvalitetsgranskningen har sänts till klagandens kännedom tillsammans med avgörandet. I bilagan med iakttagelser nämns som tillämpliga bestämmelser 3 kap. 5 § i revisionslagen och vissa ISA-standarder.

I detta enskilda fall som är föremål för klagomålet är det uppenbarligen fråga om kvaliteten på och tillsynen över revisionen av ett i 1 kap. 4 a § i bokföringslagen avsett företag som ska betraktas som ett småföretag.

Kvalitetsgranskning är fortgående övervakning som utförs av Patent- och registerstyrelsen. Förordnande om kvalitetsgranskning, utförande av sådan och dragandet av slutsatser om den är inte beslut genom vilka för vederbörande skapas rättigheter eller ställs skyldigheter (se RP 194/2006, s. 58). Förfarandet vid kvalitetsgranskning och de observationer som förs fram där är inte heller överklagbara avgöranden.

Enligt klaganden har det förfarits felaktigt vid kvalitetskontrollen av den revision klaganden gjort, eftersom ISA-standarder har tillämpats mer omfattande än vad det med beaktande av 3 kap. 3 § 2 mom. i revisionslagen är ändamålsenligt och god finsk revisionssed inte har iakttagits i saken.

I enlighet med direktivet om ändring av redovisningsdirektivet får medlemsstaterna tillämpa nationella revisionsstandarder, -förfaranden och -krav om inte kommissionen har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område.

Jag har dock inte de rättsliga förutsättningarna för att anse att Patent- och registerstyrelsen har förfarit lagstridigt vid kvalitetsgranskningen enbart på grund av att Patent- och registerstyrelsen har tillämpat ISA-standarder när den har lagt fram iakttagelserna. Patent- och registerstyrelsen har använt sig av sin prövningsrätt vid utförandet av en uppgift som i revisionslagen föreskrivs för Patent- och registerstyrelsen. I fallet i fråga har mot revisorn inte riktats sådana påföljder i enlighet med revisionslagen som berör revisorns rättsliga ställning som revisor, utan kvalitetsgranskningen fortsätter med en ny granskning vid en tidpunkt som meddelas senare.

I avgörandet borde dock ha nämnts den lagbestämmelse som iakttagandet av de nämnda standarderna grundar sig på för närvarande, dvs. 4 kap. 3 § i revisionslagen. Av utredningen framgår att denna bestämmelse utgör den rättsliga grunden för avgörandet.

### Arbetsgrupp bereder lättare form av granskning för små företag

Revisorer har en i revisionslagen föreskriven skyldighet att iaktta god revisionsmed också vid revision i små företag. Via påföljdssystemet enligt revisionslagen bedöms innehållet i god revisionsmed och även tillämpligheten för internationella standarder i enskilda fall i sista hand av domstol. Kunskap om revisionslagen och bl.a. rättspraxis för tillämpningen av den ingår i en

revisors yrkesutövning. Också när det gäller revision i små företag är det rättspraxis som drar upp riktlinjerna för innehållet i god revisionssed samt tillämpningen av internationella standarder.

Innehållet i god revisionssed regleras inte närmare i lagen, men med stöd av 4 kap. 3 § i revisionslagen och vad som lagts fram i saken kan som ett element i revisorns skyldighet att iaktta god revisionssed också ISA-standarderna innefattas.

Klagan ger antydningar om, åtminstone när det gäller revision i små företag, att skyldigheten att iaktta god revisionssed enligt 4 kap. 3 § i revisionslagen i förhållande till de internationella revisionsstandarderna kan orsaka ovetskap om på vad skyldigheten att iaktta dem grundar sig i denna rättsliga situation samt i vilken omfattning de ska tillämpas.

Det ministerium som svarar för lagstiftningen om revision har självt i sitt utlåtande framfört kommentarer enligt vilka kravnivån i fråga om lämplig omfattning redan nu har visat sig vara problematisk i praktiken. Enligt ministeriets uppfattning är nivån på revisionerna hos i synnerhet små företag i nuläget varierande på grund av avsaknaden av en tydlig kravnivå och anvisningar om den, och innehållet i god revisionssed i varje enskilt fall är till stor del beroende av revisorns prövning *in casu*.

Som det har nämnts ovan har arbets- och näringsministeriet tillsatt en arbetsgrupp för att bereda de ändringar som krävs i revisionslagstiftningen för att en lättare granskning än den egentliga lagstadgade revisionen ska kunna tas i bruk.

I beslutet om tillsättande konstateras att det inom revisionspraxis är allmänt accepterat att internationella standarder inom revisionsbranschen kan tillämpas i ändamålsenlig omfattning vid revision i små företag, men det noggrannare innehållet i denna princip har förblivit oklar och orsakat variation i tillämpningspraxisen. En egentlig revision kan ofta också vara överdimensionerad med tanke på behoven för små företag. Det rådande läget kan alltså inte anses vara tillfredsställande. Som en del av beredningen ska de gränser fastställas som bestämmer skyldigheten att göra dels en egentlig revision och dels en lättare granskning. Arbetsgruppen ska under sitt arbete också bedöma andra eventuella behov av ändringar i revisionslagstiftningen. Jag anser att det är bra att de små aktörernas ställning i fråga om revisionsverksamheten ses över och att det skapas klarhet i rättsläget.

## Slutsatser och åtgärder

Enligt 4 § 1 mom. i lagen om justitiekanslern i statsrådet undersöker justitiekanslern ett klagomål, om det finns anledning att misstänka att en person, en myndighet eller någon annan institution som omfattas av justitiekanslerns övervakningsbehörighet har handlat lagstridigt eller underlåtit att fullgöra sina skyldigheter, eller om justitiekanslern annars anser att det finns orsak härtill.

Jag har inte de rättsliga förutsättningarna för att anse att Patent- och registerstyrelsen har förfarit lagstridigt vid kvalitetsgranskningen enbart på grund av att Patent- och registerstyrelsen har tillämpat ISA-standarder när den har lagt fram iakttagelserna. Patent- och registerstyrelsen har använt sig av sin prövningsrätt vid utförandet av en uppgift som föreskrivs för Patent- och registerstyrelsen i revisionslagen. I fallet i fråga har inte mot revisorn riktats sådana påföljder i enlighet med revisionslagen som berör revisorns rättsliga ställning som revisor, utan kvalitetsgranskningen fortsätter med en ny granskning vid en tidpunkt som meddelas senare.

---

### JUSTITIEKANSLERSÄMBETET

---

Jag fäster dock Patent- och registerstyrelsens uppmärksamhet vid att det i avgörandet borde ha nämnts den lagbestämmelse som iakttagandet av de nämnda standarderna grundar sig på för närvarande, dvs. 4 kap. 3 § i revisionslagen. Av utredningen framgår att den bestämmelsen utgör den rättsliga grunden för avgörandet.

Biträdande justitiekansler

Mikko Puumalainen

Äldre justitiekanslerssekreterare

Minna Pulkkinen

---

---

JUSTITIEKANSLERSÄMBETET

---

---

BESÖKSADRESS Snellmansgatan 1 A, Helsingfors  
POSTADRESS PB 20, 00023 Statsrådet

TELEFON +358 295 16001  
TELEFAX +358 9 160 23975

E-MAIL [foramn.efternamn@okv.fi](mailto:foramn.efternamn@okv.fi)  
INTERNET [www.justitiekanslern.fi](http://www.justitiekanslern.fi)