

GR Erik Holmbergs verksamhet vid revisionen av Oy Marinew Ab

Revisionsnämndens beslut 25.3.2025

Beslutets diarienummer: PRH/1385/10000/2024

Inledande av ärende

Revisionstillsynen har överlämnat undersökningsärendet till revisionsnämnden för behandling på grund av att det i kvalitetsgranskningen 2023 upptäcktes brister i GR Erik Holmbergs verksamhet i revisionen av Oy Marinew Ab:s räkenskapsperiod 1.1.–31.12.2021. Holmberg fick 18.12.2023 ett beslut om kvalitetsgranskningen. Enligt beslutet var resultatet av kvalitetsgranskningen underkänt. I fråga om beslutet om kvalitetsgranskning begärdes ingen omprövning under tiden för sökande av ändring. Därmed har beslutet vunnit laga kraft.

Hörande

Enligt 34 § i förvaltningslagen (434/2003) har GR Holmberg getts tillfälle att bli hörd i undersökningsärendet. Holmberg har på grund av detta lämnat in till revisionstillsynen ett skriftligt yttrande, med bilagor, daterat 30.9.2024.

Holmberg har angett i sitt svar att hans arbetspapper är gjorda för att han personligen ska komma ihåg detaljerna i den utförda revisionen. Holmberg har angett i sitt svar att enligt revisionslagen bör internationella revisionsstandarder inte efterföljas, eftersom de inte har godkänts av EU. Holmberg har också i sitt svar tagit ställning till observationerna i kvalitetsgranskningen. Holmberg har till sitt svar till revisionstillsynen bifogat ett bolagsstämmoprotokoll daterat 25.8.2021, en icke undertecknad word-version av en revisionsberättelse samt en arbetsbok i Excel-format.

Därtill har Holmberg blivit hörd vid revisionstillsynen i samband med kvalitetsgranskningen. Vid handläggningen av det nu pågående undersökningsärendet har revisionsnämnden tagit i beaktande de omständigheter som Holmberg tidigare framfört till revisionstillsynen.

Övrigt material

Revisionsnämnden har till centrala delar haft till förfogande det material som använts vid revisionstillsynens kvalitetsgranskning.

Ny granskning

PRS beslutade att genom ett beslut av 20.8.2019 fortsätta Holmbergs kvalitetsgranskning med en ny granskning. År 2023 var föremålet för Holmbergs kvalitetsgranskning inte samma revisionsuppdrag som 2019.

Avgörande

Revisionsnämnden ger GR Holmberg en varning.

Motivering

Enligt revisionslagen (1141/2015, nedan också "RL") ska en revisor iaktta yrkesetiska principer (RL 4:1) och god revisionssed (RL 4:3) i sin verksamhet. Enligt 4 kap. 5 § i revisionslagen ska en revisor sörja för sitt revisionsarbets kvalitet.

I god revisionssed ingår skyldigheten att dokumentera revisionsarbetet. Den internationella revisionsstandarden ISA 230 (Revisionsdokumentation) ger detaljerade anvisningar om upprättandet av



och innehållet i dokumentationen för att säkerställa att revisorns övergripande mål som anges i revisionsstandarden ISA 200 uppnås. Enligt etablerad praxis anses iakttagandet av de viktigaste principerna i de internationella revisionsstandarderna utgöra en del av den goda revisionssed som avses i revisionslagen (bland annat HFD 583/2020).

Revisionsnämnden konstaterar att kvaliteten på revisorns arbete ska kunna bedömas med hjälp av revisorns dokumentation om arbetet, och brister i revisionsdokumentationen kan inte ersättas med redogörelser i efterhand.

Revisionsnämndens bedömning av Holmbergs verksamhet

Holmberg lämnade 30.11.2022 en revisionsberättelse om revisionen av Oy Marinew Ab:s räkenskapsperiod 1.1.–31.12.2021.

Revisionsnämnden har i bedömningen av Holmbergs revisionsåtgärder och granskningsdokumentation tagit i beaktande att det reviderade bolagets omsättning för den granskade räkenskapsperioden har varit cirka 2,7 miljoner euro och balansomslutningen cirka 0,9 miljoner euro.

I Holmbergs revision av räkenskapsperioden 1.1.–31.12.2021 har brister upptäckts i inhämtande av revisionsbevis och i dess dokumentering. Bristerna har gällt verifierbarheten av granskningsåtgärder eller bevis i

- granskning av omsättning
- granskning av material och tjänster
- granskning av skulder till finansinstitut
- fastställande av väsentlighet
- utförande av analytiska åtgärder
- avstämning av bokslut mot det bokföringsmaterial som ligger till grund för det samt granskning av jämförelsetal samt
- granskning av förvaltning

Därtill har brister upptäckts i den revisionsberättelse som Holmberg lämnat.

Granskning av omsättning

Omsättningen är en väsentlig post i bokslutet (cirka 2,7 miljoner euro). Det framgår inte av revisionsdokumentationen hur och med vilka granskningsåtgärder revisorn har granskat avklippet i omsättningen. Det framgår inte av revisionsdokumentationen hur revisorn har tagit i beaktande risken för väsentlig felaktighet som orsakas av oegentligheter som är förknippade med intäktsföring.

Revisorn har dokumenterat att han granskat alla verifikat. Revisionsdokumentationen innehåller en förteckning över försäljningsfakturer i både nummer- och storleksordning.

Om revisorn har konstaterat att sådant antagande om att intäktsföringen är förknippad med risk för väsentlig felaktighet som orsakas av oegentligheter inte kan tillämpas på omständigheterna för uppdraget i fråga, ska revisorn i revisionsdokumentationen ta med orsakerna till en sådan slutsats.

Revisorn har i sitt svar i undersökningsärendet beskrivit granskningen av omsättningen. Av revisionsdokumentationen kan man dock inte verifiera granskningen av avklippet i omsättningen eller hur revisorn har tagit i beaktande risken för väsentlig felaktighet som orsakas av oegentligheter som är förknippade med intäktsföring.

Granskning av material och tjänster

Material och tjänster är en väsentlig post i bokslutet (cirka 2,2 miljoner euro). Det framgår inte av revisionsdokumentationen hur och med vilka granskningsåtgärder revisorn har granskat riktigheten, förekomsten och avklippet hos posten för material och tjänster.



Revisorn har i sitt svar i undersökningsärendet beskrivit granskningen av material och tjänster. Granskningen av riktigheten, förekomsten och avklippet hos posten för material och tjänster kan dock inte verifieras i revisionsdokumentationen.

Granskning av skulder till finansinstitut

Långfristiga skulder till finansinstitut är en väsentlig post i bokslutet (cirka 197 tusen euro) och utgör cirka 22,8 procent av balansomslutningen. Det framgår inte av dokumentationen vilka åtgärder revisorn har vidtagit vid granskning av lån.

Revisorn har i sina svar i kvalitetsgranskningen och i undersökningsärendet beskrivit sitt arbete. Det här arbetet kan dock inte verifieras i dokumentationen.

Fastställande av väsentlighet

Av revisionsdokumentationen framgår inte den granskningsväsentlighet som fastställts för uppdraget eller gränsen för felaktigheter som anses vara obetydliga. Det framgår inte heller av revisionsdokumentationen hur revisorn har iakttagit bokslutsanvändarnas synpunkt när revisorn fastställt en referens för väsentlighetsberäkningen.

Revisorn har beräknat den övergripande väsentligheten enligt fyra separata siffror (omsättning, balansomslutning, eget kapital och resultat) eller som medeltalet av dessa siffror. De kalkylmässiga siffrorna varierar mellan 9,5 och 26,8 tusen euro. Revisorn har fastställt 100 tusen euro som övergripande väsentlighet. Siffran är dock annan än någon av de kalkylmässiga siffrorna. Revisorn har inte alls motiverat valet av referens för den övergripande väsentligheten i dokumentationen.

Utförande av analytiska åtgärder

Revisorn har inte vidtagit analytiska åtgärder för att bedöma om bokslutet stämmer överens med den uppfattning som revisorn har bildat om sammanslutningen.

Jämfört med den föregående räkenskapsperioden visar bokslutet betydande variation, och enbart variationen överstiger den övergripande väsentligheten. Revisorn har skrivit in siffrorna parallellt för fyra år. Att enbart skriva in siffrorna parallellt räcker inte som analytiska åtgärder.

Den analys som revisorn nämnt i svaret i undersökningsärendet har inte dokumenterats i arbetspappren.

Avstämning av bokslut mot det bokföringsmaterial som ligger till grund för det samt granskning av jämförelsetal

Revisorn har inte på ett verifierbart sätt avstämt bokslutet mot bokföringen eller granskat jämförelsetal. Därtill framgår det inte av revisionsdokumentationen hur revisorn har försäkrat sig om de framställda noternas fullständighet.

Revisorn har med tecknet "K" dokumenterat i arbetsboken att han stämt av bokslutet mot bokföringen och granskat jämförelsetalen. Därtill har revisorn med tecknet "K" dokumenterat följande punkter i noterna i arbetsboken:

- noter enligt bokföringslagen
- noter till bokslutet
- noter som gäller resultaträkningen
- noter till balansräkningens aktiva
- noter till balansräkningens passiva
- noter angående inkomstskatt
- specifikation över ansvarsförbindelser och säkerheter
- noter angående de anställda.

Noterna till det granskade bolagets bokslut innehåller dock inte alla sådana här noter med anteckningen "K".

Revisorn har i sitt svar i undersökningsärendet angett om avstämningen att det går att kontrollera att resultaträkningens slutsumma är densamma som i Datalistan. Dessutom har revisorn en huvudbok och balansbok som bekräftar överensstämmelsen. Revisorn har angett att jämförelsetalen har granskats i tillräcklig omfattning.

Revisionsnämnden konstaterar att avstämningen av bokslutet mot bokföringen eller granskningen av jämförelsetalen inte kan verifieras i dokumentationen.

Granskning av förvaltning

Enligt 3 kap. 1 § i revisionslagen omfattar revision en sammanslutnings bokföring, bokslut och förvaltning under räkenskapsperioden.

Styrelsen i ett aktiebolag ska årligen godkänna bokslutet och besluta om de åtgärder som föreslås bolagsstämman i fråga om bolagets vinst. Enligt 6 kap. 6 § i aktiebolagslagen (624/2006, nedan också "ABL") ska protokoll föras vid styrelsemöten i ett aktiebolag. Enligt 6 kap. 3 § 2 mom. i aktiebolagslagen, om ett beslut fattas utan att styrelsen sammanträder, ska beslutet registreras, undertecknas, numreras och förvaras i enlighet med vad som föreskrivs om styrelsens mötesprotokoll.

Enligt 5 kap. 3 § i aktiebolagslagen ska ordinarie bolagsstämma hållas inom sex månader från räkenskapsperiodens utgång, och den ska besluta om sådana ärenden som anges i bestämmelsen, till exempel fastställande av bokslutet. Enligt 5 kap. 17 § i aktiebolagslagen sammankallas bolagsstämman av styrelsen. Protokoll ska föras vid bolagsstämman enligt 5 kap. 23 § i aktiebolagslagen. Om aktieägarna utan att hålla bolagsstämma enhälligt beslutar om ärenden som ankommer på bolagsstämman, ska beslutet registreras, dateras, numreras och undertecknas (ABL 5:1).

Den räkenskapsperiod som granskades var 1.1.–31.12.2021. Revisorn har antecknat i dokumentationen att inga styrelsemöten eller bolagsstämmor har hållits efter 6.7.2020. Inga mötesprotokoll eller registrerade beslut enligt aktiebolagslagen har ingått i den dokumentation som revisorn lämnat in för kvalitetsgranskning. Enligt revisionsdokumentationen har inga styrelsemöten eller bolagsstämmor hållits efter 6.7.2020. Därmed har revisorn när han lämnade revisionsberättelsen inte kunnat försäkra sig om att det föregående bokslutet fastställts. Revisorn har inte rapporterat om de här omständigheterna. Det framgår inte heller av dokumentationen hur revisorn har bedömt bristernas effekt på revisorns rapportering.

I kvalitetsgranskningen hade Holmberg fått anvisningen att lämna in alla handlingar som han ville att PRS ska beakta vid kvalitetsgranskningen. Revisorn hade i samband med sitt svar till kvalitetsgranskningen möjlighet att ta ställning till de observationer om dokumentationen som gjordes i kvalitetsgranskningen.

Revisorn angav i sitt svar 19.6.2023 till kvalitetsgranskningen att bolagets ägare och styrelseledamöter är samma personer. Revisorn har i sitt svar till kvalitetsgranskningen konstaterat att trots begäran har bolagets ägare inte samman kallat någon bolagsstämma.

Revisorn angav i sitt svar 30.9.2024 i undersökningsärendet att bolaget har hållit en bolagsstämma under räkenskapsperioden och att styrelsen inte har sammanträtt. Som en ny handling har Holmberg lämnat in, tillsammans med sitt svar i undersökningsärendet, ett bolagsstämmoprotokoll som är daterat 25.8.2021.

Den nya redogörelsen som revisorn gett i undersökningsärendet om att bolagsstämman hållits under räkenskapsperioden, stämmer inte överens med anteckningarna i revisionsdokumentationen och med revisorns svar till kvalitetsgranskningen. Revisionsnämnden anser att utifrån revisorns dokumentation och det tidigare svaret har revisorn inte haft det bolagsstämmoprotokoll som är daterat 25.8.2021 till sitt



förfogande när han lämnade revisionsberättelsen (30.11.2022). På basis av dokumentationen var revisorn, när han lämnade revisionsberättelsen, inte medveten om att bolagsstämmor hade hållits under räkenskapsperioden. Revisionsnämnden konstaterar att revisorn inte kan kompensera brister i revisionsdokumentationen och -bevisen med handlingar som inhämtats i efterhand, utan alla nödvändiga bevis ska innehas av revisorn när hen lämnar revisionsberättelsen.

Enligt 7 kap. 2 § 2 mom. i aktiebolagslagen väljer bolagsstämman revisor. Enligt 5 kap. 1 § 2 mom. i aktiebolagslagen kan aktieägarna dock utan hinder av 1 mom. och utan att hålla bolagsstämma enhälligt besluta om ärenden som ankommer på bolagsstämman. Beslutet ska registreras, dateras, numreras och undertecknas.

Av revisorns dokumentation har inte framgått när revisorn har valts, och i det material som lämnats in för kvalitetsgranskning har inte ingått någon kopia av beslutet att välja revisor. Bolagets revisor har inte registrerats i handelsregistret.

Revisorn har i undersökningsärendet ombetts att lämna in en kopia av det protokoll eller beslut som gäller valet av revisor.

Revisorn har tillsammans med sitt svar i undersökningsärendet lämnat in ett bolagsstämmoprotokoll som är daterat 25.8.2021 och anger valet av revisor. Utifrån revisionsdokumentationen och svaret till kvalitetsgranskningen har revisorn dock inte haft protokollet till sitt förfogande när han lämnade revisionsberättelsen. Därmed kan man inte försäkra sig om att revisorn behörigen hade försäkrat sig om sitt val innan revisionen.

Enligt god revisionssed ska revisorn innan revisionen försäkra sig om att hen behörigen är vald till revisor. Revisorn ska också bevara kopian av handlingen om valet av revisor som en del av revisionsdokumentationen.

Brister i revisionsberättelsen

Enligt 3 kap. 5 § 5 mom. i revisionslagen ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka på att en bolagsman, styrelsemedlem, medlem av förvaltningsrådet eller motsvarande organ, ordföranden eller en vice ordförande för styrelsen, förvaltningsrådet eller motsvarande organ, verkställande direktören eller någon annan ansvarig i en sammanslutning har brutit mot en lag som gäller sammanslutningen.

I fråga om aktiebolag ska revisorn göra en anmärkning i revisionsberättelsen om att man till exempel väsentligt har brutit mot bestämmelserna i aktiebolagslagen.

Holmberg lämnade 30.11.2022 en revisionsberättelse om revisionen av Oy Marinew Ab:s räkenskapsperiod 1.1.–31.12.2021. Revisionsberättelsen innehåller ett uttalande utan reservation om bokslutet. Revisorn har i revisionsberättelsen gett en anmärkning om att bokslutet har upprättats och undertecknats 1.11.2022 och att tidsfristen för upprättande av bokslut i enlighet med 3 kap. 6 § i bokföringslagen inte har följts.

Revisorn har i revisionsberättelsen angett 1.1.–31.12.2020 som granskad räkenskapsperiod trots att bokslutet är för räkenskapsperioden 1.1.2021–31.12.2021.

Revisorn hade inte vid upprättandet av revisionsberättelsen tagit i beaktande att på basis av dokumentationen hade inte bolagsstämmor eller styrelsemöten hållits under räkenskapsperioden, och därmed hade revisorn inte kunnat försäkra sig om att bolagets bokslut för den föregående räkenskapsperioden (1.1.–31.12.2020) hade fastställts. Revisorn hade inte rapporterat om de här omständigheterna trots att han inte när han lämnade revisionsberättelsen hade några mötesprotokoll eller beslut registrerade enligt aktiebolagslagen till sitt förfogande.



Revisorn har inte förrän tillsammans med sitt svar i undersökningsärendet lämnat in ett bolagsstämmoprotokoll enligt vilket bokslutet för räkenskapsperioden 1.1.–31.12.2020 hade fastställts vid bolagsstämman 25.8.2021.

Enligt sina arbetspapper hade revisorn inga mötesprotokoll när han lämnade revisionsberättelsen. När revisorn lämnade revisionsberättelsen hade han därmed inte några bevis på att bolagsstämmor hade hållits under räkenskapsperioden 2021 eller att bokslutet för föregående räkenskapsperiod hade fastställts. Revisorn borde ha fäst uppmärksamhet på de här omständigheterna. I revisionsberättelsen borde han ha anmärkt på försummelsen av att hålla ordinarie bolagsstämma inom utsatt tid och på att det föregående bokslutet inte hade behandlats och fastställts vid bolagsstämman om inte revisorn hade fått ett ändamålsenligt protokoll eller ett registrerat beslut enligt aktiebolagslagen till sitt förfogande innan revisionsberättelsen lämnades.

Därtill har revisionsberättelsen ett stycke om övrig information, där man anger att den innehåller en verksamhetsberättelse trots att verksamhetsberättelsen inte har upprättats och bolaget inte har varit skyldigt att upprätta den. Trots att revisionsberättelsen inte innehåller något egentligt uttalande om verksamhetsberättelsen, ska stycket inte ingå i revisionsberättelsen när verksamhetsberättelsen inte har upprättats och det inte finns någon skyldighet att upprätta den.

Sammanfattning

Det har funnits väsentliga brister i Holmbergs handlingssätt vid inhämtande av tillräckliga revisionsbevis och dess dokumentering. Därtill har det funnits brister i den revisionsberättelse som Holmberg lämnat. De upptäckta bristerna i Holmbergs revision innebär att man avvikit från kraven på god revisionssed (RL 4:3).

Faktorer som ska beaktas när påföljder påförs

Enligt 10 kap. 1 § i revisionslagen är anmärkning en tillräcklig påföljd om revisorns klandervärda förfarande är ringa, om det finns förmildrande omständigheter eller om förfarandet är ekonomiskt sett av ringa betydelse. Om det ovan avsedda förfarandet är sådant att en anmärkning inte anses vara en tillräcklig påföljd, ska revisionsnämnden ge revisorn en varning. Enligt 10 kap. 7 § i lagen ska alla relevanta omständigheter beaktas när ett beslut om en påföljd fattas.

Holmberg har inte tidigare påförts påföljder som avses i 10 kap. i revisionslagen. De upptäckta bristerna i Holmbergs revision gäller inhämtning av revisionsbevis och dess dokumentering samt revisorns rapportering. De enskilda bristerna i Holmbergs verksamhet är i och för sig ringa, men antalet brister påverkar prövningen av påföljder.

Revisionsnämnden anser att på grund av de upptäckta väsentliga och åtskilliga bristerna i Holmbergs verksamhet, och med tanke på bristerna i revisionsberättelsen, är en anmärkning inte en tillräcklig påföljd. Med stöd av 10 kap. 1 § i revisionslagen är det befogat att revisionsnämnden ger Holmberg en varning.

Tillämpade bestämmelser

Revisionslag (1141/2015): 1 kap. 1 §, 3 kap. 1 §, 5 §, 4 kap. 1 §, 3 §, 10 §, 7 kap. 2 §, 5 §, 10 kap. 1 §, 7 §

Besvärsmätt

Holmberg har rätt att överklaga det här beslutet hos Helsingfors förvaltningsdomstol.



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Revisionsnämndens medlemmar som avgjorde ärendet

Pekka Timonen (ordförande), Ari Ahti (vice ordförande), Antti Fredriksson, Eeva-Lotta Kivelä, Sari Koivisto, Janne Ruohonen, Pasi Päällysaho och Lasse Oulasvirta

PATENT- OCH REGISTERSTYRELSEN

Revisionsnämnden

Pekka Timonen

Revisionsnämndens ordförande

Silvia Fager

Föredragande

Revisionsstillsyn

Bilaga

Besvärsanvisning