



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Yhdistys ry:n tilintarkastus

Tilintarkastuslautakunnan päätös 4/2022

Asian vireilletulo

PRH:n tilintarkastusvalvonta oli saanut ilmoituksen, jossa ilmoittaja pyysi PRH:n tilintarkastusvalvontaa tutkimaan KHT A:n tilintarkastuslausuntoa (tilintarkastuskertomusta) Yhdistys ry:n tilikaudelta 1.8.2020 - 31.7.2021.

Ilmoittajan mukaan tilintarkastuslausunto ei ole tilintarkastuslain (1141/2015) mukainen. Yhdistyksen talouden kirjanpito on ollut kokonaan tilikaudelta tekemättä. Kirjanpito ja tilinpäätös ovat valmistuneet myöhässä. Tilinpäätöstä ei ole tehty neljässä kuukaudessa. Yhdistyksen toiminnassa on havaittu rikosepäily. Yhdistyksen rahoja on kateissa noin 50 000 euroa. Yhdistyksen hallitus ei ole hoitanut valvontavastuutaan. Tilintarkastuslausunnossa, joka esiteltiin Yhdistyksen ylimääräisessä kokouksessa, ei annettu jäsenille ja sidosryhmille selkeää ja oikeaa kuvaa. Lausunnossa oli tuotu esiin epäily, voidaanko toimintaa jatkaa, kun toiminta oli miinuksella ja seuralta puuttuu 50 000 euroa. Lausunnossa ei mahdollisesti otettu lainkaan kantaa tai ei ainakaan selkeästi esitetty lausumaa hallituksen vastuusta. Hallitukselle myönnettiin Yhdistyksen kokouksen äänestyksessä vastuuvapaus. Ilmoittajan mielestä tiintarkastuslausunto oli tehty sen tilaajaa eli hallitusta mielistellen eikä siinä ollut selkeästi uskallettu ottaa kantaa olennaisiin asioihin.

Ilmoittajan pyynnöstä asia on käsitelty PRH:n tilintarkastusvalvonnassa nimettömänä ilmoituksena tilintarkastuslain mukaisena tutkinta-asiana (TTL 7:2). Tilintarkastuslautakunta on käsitellyt asiaa Yhdistyksen sisäisen valvonnan tilintarkastuksen näkökulmasta 31.7.2019, 31.7.2020 ja 31.7.2021 päättyneillä tilikausilla. PRH:n tilintarkastusvalvonta on pyytänyt asian johdosta selvitykset Tilintarkastustoimisto C:ltä/ KHT A:lta ja HT B:ltä sekä tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan päätettäväksi.

Tilintarkastajan selvitys

An selvitys

A on antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnan pyynnöstä selvityksen, jossa hän on kertonut toimineensa Yhdistyksen toisena tilintarkastajana.

An selvitys tapahtumien kulusta

Yhdistyksen taloushallintoa hoitava henkilö otti A:han yhteyttä syksyllä 2021. Hän kertoi havainneensa laiminlyönnejä tilikaudella pidetyssä kirjanpidossa. Taloushallintoa hoitava henkilö oli uutena kirjanpitäjänä järjestelmän tutustuessaan havainnut tietojen tulevan järjestelmään viiveellä. Ostolaskut löytyivät järjestelmästä, vaikka niitä ei ollut maksettu järjestelmän kautta, vaan suoraan verkkopankin kautta. A ohjeisti taloushallintoa hoitavaa henkilöä tekemään kirjanpito ajan tasalle. Taloushallintoa hoitava henkilö teki selvitystyön. Hän ei ollut yhteydessä A:han, mutta informoi asian edistymisestä. Taloushallintoa hoitava henkilö on kokenut urheiluseurojen kirjanpitäjä. Hän hallitsee kirjanpidon laatimisen. Hän laati kirjanpidon uudelleen "alusta alkaen".

Yhdistyksen hallituksen pöytäkirjojen mukaan kirjanpidon uudelleen tekemisen yhteydessä ostokuitteja oli havaittu puuttuneen ensin noin 130 000 euron osalta. Sitten asia selveni siten, että kuitittomia kuluja oli noin 50 000 euron edestä. A sai tietää, että toiminnanjohtaja oli irtisanoutunut. Yhdistys oli tehnyt asiassa rikosilmoituksen.

Tilintarkastus ja tilintarkastajan raportointi

A on viitannut Yhdistyksen tilintarkastuksesta annettuun tilintarkastuskertomukseen, jossa kiinnitetään huomiota tilinpäätöksen liitetiedoissa esitettyyn seikkaan, jonka mukaan yhdistyksen varsinaisen toiminnan kuluihin sisältyy noin 50 000 euron kuluksi kirjattuja eriä, joihin ei ole saatu vahvistukseksi kuittia tai muuta riittävää selvitystä.

A on PRH:n tilintarkastusvalvonnalle antamassaan selvityksessä viitannut Yhdistyksen tilinpäätöksen liitetietojen poikkeuksellisiin eriin, joissa lukee, että yhdistyksen varsinaisen toiminnan kuluihin sisältyy noin 50 000 euroa kuluksi kirjattuja eriä, joihin ei ole saatu vahvistukseksi kuittia tai muuta riittävää selvitystä. Niiden osalta selvitys on meneillään. Myös Yhdistyksen toimintakertomuksessa viitataan rikosilmoitukseen kirjanpitorikosepäilyn johdosta.

A on viitannut myös toimittamiinsa tilintarkastajan työpapereihin. Tilintarkastusta tehdessään hänellä oli käytettävissään hallituksen pöytäkirjat. Niiden perusteella hän saattoi päätellä, että hallitus oli heti ryhtynyt toimenpiteisiin saatuaan tietää uudelta kirjanpitäjältä laiminlyönneistä. Hallituksen kokouksessa 21.10.2021 uudelle kirjanpitäjälle annettiin pankkitilin käyttöoikeudet. Todettiin, että toiminnanjohtaja vastaa tilinpäätöksen valmistumisesta ja asiakirjojen toimittamisesta uudelle kirjanpitäjälle. Kokouksessa 9.11.2021 kartoitettiin tilinpäätöksen valmistumista ja kokouksessa 24.11.2021 sen etenemistä. Kiirehdyttiin asiakirjojen saamista toiminnanjohtajalta. Kokouksessa 13.12.2021 hallitus kävi läpi tilinpäätöksen laatimisessa ilmenneitä ilmeisen perusteettomiin laskuihin perustuvia maksuja. Hallitus totesi, ettei sillä ollut aikaisemmin tietoa menettelystä. Toiminnanjohtaja vastasi tiliasioista. Kokouksessa päätettiin tehdä asiasta rikosilmoitus. Entisen toiminnanjohtajan tilinkäyttöoikeudet pankkitileihin poistettiin. Hallituksen kokouksessa 16.12.2021 kartoitettiin tilinpäätöksen valmistumisen etenemistä. A on kiistänyt, että hän olisi siirtänyt tilintarkastuksen ajankohtaa. On todettu, että rikosilmoitus on tehty 15.12.2021. Päätettiin selvittää toiminnanjohtajan työsuhteen irtisanomismahdollisuus. Kokouksessa 5.1.2022 kartoitettiin jälleen tilinpäätöksen valmistumisen etenemistä ja todettiin, että toiminnanjohtaja oli itse irtisanoutunut 4.1.2022.

A on viitannut tilikauden 1.8.2020-31.7.2021 tilintarkastuskertomukseen, jossa on todettu: ”Yhdistys ry:n oma pääoma on negatiivinen 129 909,07 euroa. Yhdistyksen hallituksen tulee kiinnittää erityistä huomiota toiminnan kannattavuuteen sekä rahoituksen riittävyyteen, jotta toiminnan jatkuvuus voidaan turvata.” Toteamus perustuu A:n mukaan paitsi puuttuviin kulutositteisiin, myös ennen kaikkea yhdistyksen oman pääoman negatiivisuuteen.

An kommentit ilmoittajan väitteisiin

A on selvityksessään ottanut kantaa ilmoittajan yksityiskohtaisiin väitteisiin seuraavasti. Hän on viitannut yhdistyslain 48 §:ään tilintarkastajan velvollisuuksista ja tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ään tilintarkastuskertomuksesta. Hän on todennut, että Yhdistyksen säännöissä kirjanpidosta määrätään 18 §:ssä: Yhdistyksen tilivuosi on elokuun 1. päivästä heinäkuun 31. päivään. ”Tilit on annettava tilintarkastajan tarkastettavaksi 14 vuorokautta ennen Yhdistyksen varsinaista kokousta. Tilintarkastajan on annettava hallitukselle kirjallinen lausunto tarkastuksesta. Yhdistyksen tilinpäätöksen allekirjoittaa puheenjohtaja yhdessä rahastonhoitajan kanssa.” Yhdistyksen sääntöjen 10 §:n mukaan varsinainen kokous pidetään loka-marraskuussa hallituksen määräämässä paikassa ja aikana.

A on todennut, että yhdistyslain mukaan hallituksen on huolehdittava siitä, että kirjanpito on lainmukainen ja varainhoito on luotettavalla tavalla järjestetty. Yhdistyksen säännöissä ei ole määräyksiä hallituksen tehtävistä nyt kyseessä olevan asian osalta muiden kuin kokouskutsujen ja rahastonhoitajan valinnan osalta. Yhdistyslaissa tai Yhdistyksen säännöissä ei ole määräyksiä toiminnanjohtajan tehtävistä. Yhdistyksen toiminnanjohtajaksi valitun henkilön tehtävänä on käytännössä ollut vastata kirjanpidon hoitamisesta tilikauden aikana.

”Tilintarkastuslausunto ei ole tilintarkastuslain mukainen”

A on todennut, että hän on antanut tilintarkastuslain mukaisen tilintarkastuskertomuksen, josta käy ilmi se seikka, että noin 50 000 euron kulukirjauksiin ei ole saatu vahvistukseksi kuittia tai muuta selvitystä. Sama asia käy ilmi tilinpäätöksen liitetiedoista. Tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhdistyksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. A on lisäksi tuonut esiin yhdistyksen toiminnan vaarantumisen oman pääoman negatiivisuuden vuoksi. Nämä ovat tilintarkastuksessa esiin tulleita havaintoja.

Vakiintuneen tulkinnan mukaan tilintarkastaja ei ole oikeudellisten kysymysten asiantuntija eikä tilintarkastajan tehtävänä ole ottaa kantaa rikosoikeudellisten tunnusmerkkien täyttymiseen esimerkiksi kavalluksen osalta. An mukaan tilintarkastuskertomus vastaa Suomen Tilintarkastajat ry:n mallisuosituksia.

"Kirjanpito on ollut tilikaudelta kokonaan pitämättä"

A on todennut, ettei kirjanpito ole ollut tilikaudelta kokonaan pitämättä. Kirjanpitoa ei ole kuitenkaan pidetty oikein eikä täydellisenä, joten se on jouduttu tekemään uudelleen. Tilintarkastuksessa on ollut käytössä kirjanpito koko tilikaudelta. Uudelleen tehdyt kirjanpito ja tilinpäätös ovat tilintarkastuksen perusteella oikein laadittu ja esitetty. Kyseessä olevan 50 000 euron osalta ei ole saatu vahvistusta tai kuittia tai muuta riittävää selvitystä kulujen perusteista. Tästä syystä erä on kirjattu tilinpäätöksessä menetykseksi varsinaisen toiminnan kuluihin sekalaisten kulujen tilille. Tilinpäätöksen liitetiedoissa ja toimintakertomuksessa tilinpäätöserä on tuotu sanallisesti esiin samoin kuin siihen liittyvä keskeneräinen rikostutkinta.

"Kirjanpito ja tilinpäätös ovat valmistuneet myöhässä"

A on todennut, että hän on kertonut syyt, miksi kirjanpito on valmistunut myöhässä. Tilintarkastus on valmistunut vasta sen jälkeen, kun kirjanpito on ollut tarkastettavissa. Yhdistyksen säännöissä ei ole määrätty tilintarkastuksen valmistumisen ajankohdasta. Yhdistys voi sääntöjensä mukaan pitää ylimääräisiä kokouksia, joita vuonna 2022 pidettiin kaksi. A on ammatillisen harkinnan jälkeen ja sen jälkeen, kun hän toi tilintarkastuskertomuksessa esiin kirjanpidossa ilmenneet tilinpäätökseen vaikuttaneet ongelmat, perustellusti voinut jättää kirjanpidon pitkittymisen pois tilintarkastuskertomuksesta. Tilintarkastuksessa on ollut tarkastettava valmis tilinpäätös puutteineen. Tilintarkastuskertomuksen antopäivä näkyy kertomuksesta.

"Hallitus ei ole hoitanut valvontavastuutaan"

A on todennut, että yhdistyksessä on ollut toiminnanjohtaja. Hallitus on heti saatuaan tietää kirjanpidollisista ongelmista ryhtynyt toimenpiteisiin asian korjaamiseksi. Pöytäkirjojen mukaan asiaa on selvitetty ennen 14.10.2021 pidettyä hallituksen kokousta, jolloin asiaan on puututtu. Yhdistyksen sääntöjen mukaan kirjanpito ja tilinpäätös esitellään varsinaisessa kokouksessa, joka pidetään lokamarraskuussa hallituksen tarkemmin määräämänä aikana. Tilinpäätöksen valmistuminen ei olisi myöhästynyt, jos kirjanpito olisi ollut heti tehtävissä. Näistä syistä A:lla on ollut perusteltu syy luottaa siihen, että hallitus on täyttänyt valvonta- ja ohjausvastuunsa.

"Tilintarkastuslausunnossa ei ole annettu jäsenille ja sidosryhmille selkeää ja oikeaa kuvaa"

A on huomauttanut, että tilintarkastuskertomuksessa on tuotu esiin kirjanpidon puutteet ja se, että hallituksen on kiinnitettävä huomiota toiminnan jatkumisen turvaamiseen. Tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta tulee ilmi tilinpäätöshetkellä tiedossa olleet faktat keskeneräisestä rikostutkinnasta ja selvityksessä olevista kustannusten määristä. Päätelmänä on ollut, että tilinpäätös ja toimintakertomus antavat oikeat ja riittävät tiedot, jotka ovat tiedossa tilinpäätöshetkellä. A on tilintarkastajana halunnut kiinnittää kappaleessa "Tietyn seikan painottaminen" tilintarkastuskertomuksen lukijan huomiota kyseisiin seikkoihin. Tilintarkastajan tehtävänä ei ole ollut suositella hallitukselle konkurssiin hakeutumista. A on tilikauden 2021-2022 tilintarkastajana pyytännyt käyttöönsä edellistä tilikautta koskevaa tilintarkastuskertomusta käsitelleiden ylimääräisten vuosikokousten pöytäkirjat, joista ilmenee selvästi jäsenten ymmärtäneen tilintarkastuslausunnon kannanoton.

"Voidaanko toimintaa jatkaa, kun toiminta on miinuksella ja seuralta puuttuu 50 000 €"

A on tuonut kyseiset seikat esiin tilintarkastuskertomuksessa antamatta vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta.

"Lausunnossa ei ole mahdollisesti otettu lainkaan kantaa hallituksen vastuuseen"

A on todennut, ettei tilintarkastajan tehtävänä ole lain mukaan lausua vastuuvapaudesta. Yhdistyksen hallitus tai kokous voi halutessaan tilata lausunnon asiasta, mutta sitä ei ole tehty. Valtion tilintarkastuslautakunnan lausunnon 31.8.2009 antaman kannanoton mukaan tilintarkastaja ei saa antaa

lausuntoja vastuuvapauden myöntämisestä vapaaehtoisesti. Tällaista lausumaa A:lta ei ole edellytetty eikä pyydetty eikä se ole sisältynyt toimeksiantoon.

"Lausunnossa ei ole selkeästi uskallettu ottaa kantaa asioihin"

A on huomauttanut, että tilintarkastuskertomus noudattaa Suomen Tilintarkastajat ry:n mallipohjaa. Siinä on otettu kantaa tilintarkastuksessa ilmeneviin seikkoihin tarvittavilta osin. A on viitannut tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 1 momenttiin, jossa säädetään asioista, joihin tilintarkastajan on otettava kantaa.

An käsityksen mukaan tilintarkastaja ei voi tilintarkastuskertomuksessa "tuomita" hallitusta tai muutakaan vastuuvetäjästä rikos- eikä vahingonkorvausoikeudelliseen vastuuseen. Nämä kuuluvat tuomioistuimelle. Toiminnanjohtajan asemasta ei säädetä laissa. A:n käsityksen mukaan toiminnanjohtaja ei ole vastuuvetäjä. A ei ole tilintarkastuskertomuksessa ole voinut esittää kesken rikostutkinnan mielipidettä siitä, että toiminnanjohtaja olisi syyllistynyt vahingonkorvausvastuun aiheuttavaan menettelyyn Yhdistyksen toiminnassa. Kannanotoissa tilintarkastajan on oltava tarkka, jotta hän ei itse syyllisty rikokseen, esimerkiksi kunnianloukkaukseen. Vaikka toiminnanjohtajan vastuulla onkin ollut kirjanpidon pitäminen tilikauden aikana, on noudatettava lain sanamuotoa. Asioiden salassapidosta A on viitannut ylimääräisen vuosikokouksen pöytäkirjassa viitattuun asianosaisjulkisuuteen, tilintarkastuskertomuksen julkisuuteen sekä viranomaistoiminnan julkisuudesta annetun lain 24 §:n 1 momentin 3 kohtaan. Asian yksityiskohtaisempi käsittely julkisessa tilintarkastuskertomuksessa olisi rikkonut edellä esitettyä säännöstä huolimatta tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ssä säädetystä raportointivelvollisuudesta.

Salassapitovaatimus

A on katsonut, että tämän asian yhteydessä hänen PRH:n tilintarkastusvalvonnalle toimittamansa aineistot ovat salassa pidettäviä siltä osin kuin ne sisältävät tilintarkastajaa tai hänen asiakastaan koskevia liike- tai ammattisalaisuuksia.

An lisäselvitys

A on täydentänyt antamaansa selvitystä PRH:n tilintarkastusvalvonnan pyynnöstä 1.6.2022 antamallaan lisäselvityksellä.

Tilintarkastajien valinta

A on selventänyt, että hän on toiminut Yhdistyksen toisena tilintarkastajana 1.9.2014 alkaneesta tilikaudesta lukien. Yhdistyksen tilikausi on muuttunut 1.9.2016 alkaneella tilikaudella päättymään 31.7.2017. Edellä mainittuina tilikausina toisena tilintarkastajana on toiminut tilintarkastusyhteisö C ja päävastuullisena tilintarkastajana HT B. Yhdistystä on ohjeistettu valitsemaan varsinaiseksi tilintarkastajaksi A ja toiseksi tilintarkastajaksi tilintarkastusyhteisö C, päävastuulliseksi B ja varatilintarkastajiksi KHT T ja KHT Y. Aikaisemmin päävastuullisena tilintarkastajana on toiminut KHT T. Päätöksen kirjaamisessa on tapahtunut tekninen virhe. Yhdistys ei ole valinnut toiminnantarkastajia, vaan tilintarkastajat.

Ostolaskujen hyväksymismenettely, vaarallinen työyhdistelmä ja riskien huomiointi

A on kertonut, että aikaisemmin toiminnanjohtaja on tarkastanut laskut itse ja maksanut ne. Käytännössä asioiden hoitaminen ei onnistu, jos toiminnanjohtajalla ei ole oikeutta hyväksyä laskuja ja maksaa niitä. Aikaisemmin toiminnassa ei ole ollut havaittu ongelmia kuluerissä eikä toiminnanjohtajan toiminnassa. Vuoden 2022 alussa irtisanoutunut toiminnanjohtaja oli toiminut yhdistyksen toiminnanjohtajana ainakin 1.9.2015 lähtien. Hän oli toiminut luotettavasti ja yhdistyksen edun mukaisesti monen vuoden ajan.

A:lla ei ole tietoa siitä, kuka esitutkinnassa on todettu tekijäksi epäilyssä kirjanpitoepäselvyydessä. Kun aineisto toimitettiin tilintarkastajalle tarkastettavaksi, olivat uusi kirjanpitäjä ja hallitus jo käyneet läpi kirjanpitoa. Allekirjoitettua tilinpäätöstä korjattiin tehdyn rikosilmoituksen vuoksi. Hallitus allekirjoitti tilinpäätöksen uudestaan. Hallitus on pöytäkirjojen mukaan käynyt riittävästi tilikauden tapahtumat läpi. Kirjanpitäjä on kirjannut asianmukaiset kulut kirjanpidossa kuluksi. Epäselvät erät on aluksi kirjattu

saamisiin ja lopulliseen tilinpäätökseen menetyksiksi, sillä saamisten arvostuksista ei voitu varmistua. Kirjanpito tehtiin kokonaan uudestaan. Tilintarkastusvaiheessa tilikauden kustannukset on käyty huolellisesti läpi. Tästä syystä vaaralliseen työyhdistelmään liittyen ei ole katsottu tarpeen suorittaa enää erillisiä tarkastustoimenpiteitä. Tuossa vaiheessa oli jo myös havaittu epäily kavalluksesta. Hallituksen ja kirjanpitäjän haastatteluista on saatu tietää, että jatkossa hyväksymismenettelyihin kiinnitetään erityistä huomiota.

Yhdistyksen hallituksen velvoitteiden noudattamisen todentaminen

A on selvittänyt, miten 31.7.2021 päättyneeltä tilikaudelta on tarkastettu hallituksen yhdistyslain 35 §:n mukaisen veloitteen täyttäminen. Hän on myös selvittänyt, mistä työpapereiden kohdasta tai liitteestä kyseiset tilintarkastustoimenpiteet käyvät ilmi. Kyseisten seikkojen perusteella tilintarkastuksessa on voitu varmistua siitä, että Yhdistyksen hallitus on tilikauden aikana pyrkinyt huolehtimaan kirjanpidon lainmukaisuudesta ja siitä, että varainhoito on luotettavalla tavalla järjestetty. Järjestelmän pettäessä hallitus ryhtyi pöytäkirjoista ilmenevästi välittömiin toimenpiteisiin virheiden johdosta ja niiden syisen selvittämiseksi.

A on katsonut lisäselvityksessään, että Yhdistyksen hallitus on riittävässä määrin järjestänyt sisäisen valvonnan. Puuttuvia varoja ei ole havaittu aikaisemmilta An tarkastamilta tilikausilta.

Bn selvitys

B on antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnan pyynnöstä selvityksen. B on kertonut, että hän on toiminut Yhdistyksessä Tilintarkastustoimisto C:n nimeämänä päävastuullisena tarkastajana 31.7.2019 päättyneestä tilikaudesta alkaen. B:llä ei ole lisättävää A:n antamiin selvityksiin. Tiedot tapauksessa löytyvät A:n antamista selvityksistä, eikä B:llä ole niihin lisättävää.

Tilintarkastajien työpaperit

PRH:n tilintarkastusvalvonta on saanut A:lta Yhdistyksen tilikauden 1.8.2020 – 31.7.2021 tilintarkastusta koskevat työpaperit kopioina. PRH:n tilintarkastusvalvonta on saanut A:lta myös kopiot Yhdistyksen tilikauden 1.8.2019 – 31.7.2020 tilintarkastuskertomuksesta, tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sekä kopion tilikauden 1.8.2018 – 31.7.2019 tilintarkastuskertomuksesta.

Tilintarkastusyhteisö C:n kuuleminen

Tilintarkastuslautakunta on käsitellyt asian kuulematta erikseen tilintarkastusyhteisö C:tä hallintolain (434/2003) 34 §:n 2 momentin nojalla, koska kuuleminen olisi muuhun saatuun selvitykseen nähden ollut ilmeisen tarpeetonta.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa A:lle ja B:lle kummallekin huomautuksen. Tilintarkastusyhteisö C:n toiminta ei anna aihetta toimenpiteisiin.

Perustelut

1 Tapahtumien kulku

A on toiminut Yhdistyksen toisena tilintarkastajana 1.9.2014 alkaneesta tilikaudesta lukien. Edellä mainittuina tilikausina toisena tilintarkastajana on toiminut tilintarkastusyhteisö Tilintarkastusyhteisö C ja päävastuullisena tilintarkastajana HT B. Yhdistyksen tilikausi on 1.8. – 31.7.

A ja B ovat antaneet Yhdistyksen tilikauden 1.8.2018 – 31.7.2019 tilintarkastuksesta 19.11.2019 päivätyn tilintarkastuskertomuksen ja tilikauden 1.8.2019 – 31.7.2020 tilintarkastuksesta 3.12.2020 päivätyn tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomusten lausunnot ovat olleet vakiomuotoisia, mutta 31.7.2020 päättyneeltä tilikaudelta annettu tilintarkastuskertomus sisältää huomautuksen siitä, ettei Yhdistys ole hakenut kaupungilta 10 000 euron yleisavustusta kalenterikaudelle 2020, mistä syystä avustus jää saamatta.

A ja B eivät ole antaneet tilintarkastuspöytäkirjoja eivätkä tilintarkastuskertomusten lisäksi muita tilintarkastusraportteja Yhdistykselle.

A ja B ovat antaneet Yhdistyksen tilikauden 1.8.2020 – 31.7.2021 tilintarkastuksesta 24.2.2022 päivätyn tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomuksen lausunnot ovat vakiomuotoiset. A ja B ovat tilintarkastuskertomuksessa esittäneet otsikon ”Tietyn seikan painottaminen” alla: ”Lausuntoamme mukauttamatta haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetiedoissa sivulla 6 esitettyyn seikkaan, jonka mukaan yhdistyksen varsinaisen toiminnan kuluihin sisältyy noin 50.000 euroa kuluksi kirjattuja eriä, joihin ei ole saatu vahvistukseksi kuittia tai muuta riittävää selvitystä. Yhdistys ry:n oma pääoma on negatiivinen 129.909,07 euroa. Yhdistyksen hallituksen tulee kiinnittää erityistä huomiota toiminnan kannattavuuteen sekä rahoituksen riittävyteen, jotta toiminnan jatkuvuus voidaan turvata. ”Tilintarkastuskertomus on muilta osin vakiomuotoinen.

Yhdistyksen tilinpäätöksen liitetietojen mukaan yhdistyksen varsinaisen toiminnan kuluihin sisältyy noin 50 000 euroa kuluksi kirjattuja eriä, joihin ei ole saatu vahvistukseksi kuittia tai muuta riittävää selvitystä. Yhdistyksen toimintakertomuksessa 31.7.2021 päättyneeltä tilikaudelta viitataan rikosilmoitukseen kirjanpitorikosepäilyn johdosta. Epäilyt kohdistuvat entisen toiminnan johtajan toimiin. Hän on irtisanoutunut Yhdistyksen palveluksesta tammikuussa 2022. Toiminnanjohtajan oli mahdollista suorittaa ostoja Yhdistyksen lukuun niin, ettei ostoihin liittynyt hyväksymismenettelyä eikä jälkikäteistä valvontaa. Kyseessä on ollut vaarallinen työyhdistelmä, kun ostojen tekijä on itse hyväksynyt ostot ja niitä koskeva laskut. Vaarallinen työyhdistelmä synnyttää merkittävän väärinkäytösriskin, kun vaaralliseen työyhdistelmään ei kohdistu riittävää valvontaa.

A ja B eivät ole tarkastelun kohteena olevien tilikausien 1.8.2018 – 31.7.2019, 1.8.2019 – 31.7.2020 eivätkä 1.8.2020 – 31.7.2021 tilintarkastuksen yhteydessä kiinnittäneet Yhdistyksen hallituksen huomiota sen velvollisuuteen järjestää yhdistyksen sisäinen valvonta sellaiseksi, että toiminnanjohtajan asemaan ja tehtäviin liittyvän vaarallisen työyhdistelmän riskit minimoidaan niin, että väärinkäytösmahdollisuus olisi mahdollisimman pieni.

2 Sovellettavat oikeusohjeet

2.1 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslain 7 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastusvalvonta valvoo, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti. Suorittaessaan tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta tilintarkastajan on toimittava hyvän tilintarkastustavan mukaan (TTL 4:3). Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu velvollisuus noudattaa kansainvälisten tilintarkastusstandardien pääperiaatteita. Tilintarkastajan on noudatettava ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1). Tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

2.2 Yhdistyslaki

Yhdistykseen sovelletaan yhdistyslakia (503/1989). Yhdistyslain 35 §:n 1 momentin mukaan yhdistyksellä on oltava hallitus, johon kuuluu vähintään kolme jäsentä. Hallituksen on lain ja sääntöjen sekä yhdistyksen päätösten mukaan huolellisesti hoidettava yhdistyksen asioita. Hallituksen on huolehdittava siitä, että yhdistyksen kirjanpito on lainmukainen ja varainhoito on luotettavalla tavalla järjestetty. Hallitus edustaa yhdistystä.

Yhdistyslain 38 §:n mukaan yhdistyksen tilintarkastuksesta on voimassa, mitä yhdistyslaissa ja tilintarkastuslaissa (1141/2015) säädetään.

2.3 Kansainväliset tilintarkastusstandardit – hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä hoitaessaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa, jota kuvaavat kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ISA). ISA-standardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista on pidettävä osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa (KHO 12.2.2020, dnro 3673/2/18).

Tapauksen kannalta keskeisiä ISA-standardeja ovat etenkin:

- ISA 230 (tilintarkastusdokumentaatio)
- ISA 240 (väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa)
- ISA 265 (kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle)
- ISA 300-sarjan standardit, jotka koskevat tilintarkastuksen suunnittelua ja riskien huomioon ottamista
- ISA 500 (tilintarkastusevidenssi)

Tilintarkastuslautakunta kiinnittää erityistä huomiota kyseisten ISA-standardien seuraaviin kohtiin, jotka A:n ja B:n on tullut ottaa huomioon tilintarkastusta suorittaessaan.

ISA 240 standardin 13 kohdan mukaan tilintarkastajan on säilytettävä ammatillinen skeptisyys koko tilintarkastuksen ajan ja tiedostettava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden mahdollisuus huolimatta tilintarkastajan aikaisemmasta kokemuksesta yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä.

ISA 240 standardin 18 kohdan mukaan tilintarkastajan on tehtävä johdolle tiedusteluja, jotka koskevat sitä (a) millaiseksi johto arvioi riskin, että tilinpäätös saattaa olla väärinkäytöksen vuoksi olennaisesti virheellinen, sekä minkä tyyppisiä ja miten laajoja tallaiset arviot ovat ja miten usein ne tehdään;

(b) millaisten prosessien avulla johto tunnistaa väärinkäytösriskit yhteisössä ja vastaa niihin; tiedustelu kattaa myös erityiset väärinkäytösriskit, jotka johto on tunnistanut tai jotka on saatettu sen tietoon, tai ne liiketapahtumien lajit, tilien saldot tai tilinpaatoksessa esitettävät tiedot, joihin todennäköisesti liittyy väärinkäytösriski;

(c) mitä johto on kommunikoinut hallintoelimille prosesseista, joiden avulla väärinkäytösriskit tunnistetaan ja niihin vastataan yhteisössä, jos tällaista kommunikointia on tapahtunut; ja

(d) mitä johto on kommunikoinut työntekijöille liiketoimintakäytäntöjä ja eettistä käyttäytymistä koskevista näkemyksistään, jos tällaista kommunikointia on tapahtunut.

ISA 240 standardin 19 kohdan mukaan tilintarkastajan on tehtävä tiedusteluja johdolle ja tarpeen mukaan muille yhteisössä toimiville todetakseen, onko näiden tiedossa yhteisöä koskevaa todellista, epäiltyä tai väitettyä väärinkäytöstä.

ISA 240 standardin 31 kohdassa viitataan ISA 330 standardiin, jonka mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan sellaisia, että niillä vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeihin kannanottotasolla.

ISA 265 standardin 6 kohdassa määritellään sisäisen valvonnan puute, joka tilintarkastajan on otettava huomioon ja kommunikoitava tarkastuskohteen johdolle.

ISA 265 standardin 6 kohdan mukaan (a) sisäisen valvonnan puutteellisuus –esiintyy silloin, kun

(i) kontrolli on suunniteltu, otettu käyttöön tai toimii niin, ettei se pysty oikea-aikaisesti estämään tai havaitsemaan ja korjaamaan tilinpäätöksessä olevia virheellisyyksiä; tai

(ii) ei ole kontrollia, joka olisi tarpeellinen tilinpaatoksessa olevien virheellisyyksien oikea-aikaiseksi estämiseksi tai havaitsemiseksi ja korjaamiseksi.

(b) Sisäisen valvonnan merkittävä puutteellisuus on sisäisen valvonnan puutteellisuus

tai usean puutteellisuuden yhdistelmä, joka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella on riittävän tärkeä saatettavaksi hallintoelinten tietoon.

ISA 265 standardin 7 kohdan mukaan tilintarkastajan on ratkaistava, onko hän suorittamansa tilintarkastustyön perusteella todennut sisäisessä valvonnassa yhden tai useamman puutteellisuuden.

ISA 265 standardin 8 kohdan mukaan, jos tilintarkastaja on todennut sisäisessä valvonnassa yhden tai useamman puutteellisuuden, hänen on suorittamansa tilintarkastustyön perusteella ratkaistava, muodostavatko ne yksin tai yhdessä merkittäviä puutteellisuuksia.

ISA 265 standardin 9 kohdan mukaan tilintarkastajan on oikea-aikaisesti kommunikoitava tilintarkastuksen aikana toteamistaan sisäisen valvonnan merkittävistä puutteellisuuksista kirjallisesti hallintoelimille.

ISA 500 standardin 6 kohdan mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

2.4 Tilintarkastusyhteisöön sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastusyhteisön on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi (TTL 4:12). Tilintarkastajaa velvoittavat säännökset tilintarkastuslaissa koskevat lähtökohtaisesti myös tilintarkastusyhteisöä.

Tilintarkastuslakiin perustuvassa tilintarkastajien valvonnassa vakiintuneen soveltamiskäytännön mukaan tilintarkastusyhteisön on vähintään tarjottava sen palveluksessa olevalle tilintarkastajalle riittävät resurssit toimeksiannon suorittamista varten sekä tuettava ja valvottava tilintarkastajan toimintaa.

3 Tilintarkastuslautakunnan arvio tilintarkastajien toiminnasta

3.1 A:n ja B:n toiminnan arviointi

A toisena lakisääteisenä tilintarkastajana ja B päävastuullisena tilintarkastajana ovat suorittaneet Yhdistyksen tilintarkastuksen yhdessä, joten heidän toimintaansa on perusteltua arvioida samoilla kriteereillä. He ovat molemmat olleet velvollisia noudattamaan hyvän tilintarkastustapaa Yhdistyksen tilintarkastuksessa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että A ja B ovat Yhdistyksen tilintarkastusta tilikausilta 1.8.2018 – 31.7.2019, 1.8.2019 – 31.7.2020 ja 1.8.2020 – 31.7.2021 suorittaessaan

- 1) laiminlyöneet ammatillisen skeptisyyden vaatimuksen jättämällä huomiotta Yhdistyksessä olleen toiminnanjohtajan tehtäviin ja vastuihin liittyvän vaarallisen työyhdistelmän ja siihen liittyneet riskit; sekä
- 2) laiminlyöneet sisäisen valvonnan riittävän tarkastuksen ja kiinnittää Yhdistyksen hallituksen huomiota sisäisen valvonnan puutteisiin ja tarpeeseen kehittää sisäistä valvontaa sellaiseksi, että vaaralliseen työyhdistelmään liittyvät riskit minimoidaan.

Sisäisen valvonnan puutteet ovat liittyneet etenkin Yhdistyksen toiminnanjohtajan tekemiin ostoihin ja maksusuorituksiin. Tilintarkastuslautakunta korostaa, että sisäisen valvonnan järjestäminen pienessäkin kirjanpitovelvollisessa on perusasia, jota tilintarkastaja tarkastaa. Sisäiseen valvontaan liittyvät toimet, kuten ostolaskujen tarkistusmenettelyt, eivät aiheuta tarpeetonta hallinnollista taakkaa yhteisön hallinnolle. Sisäisen valvonnan järjestämisen merkitystä tässä tapauksessa on ollut omiaan korostamaan se, että yhdistyksen toiminnanjohtajan lähisukulainen on toiminut yhdistyksen hallituksen puheenjohtajana.

Laiminlyömällä edellä mainitut seikat 1-2 A ja B ovat rikkoneet hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3).

3.2 Tilintarkastusyhteisön toiminnan arviointi

Selvitys huomioon ottaen tutkinnassa ei ole tullut esiin seikkoja, joista tilintarkastusyhteisö C:n toimintaa sen palveluksessa toimivien A:n ja B:n toimien valvonnassa ja tukemisessa tai resurssien antamisessa kyseisen toimeksiannon hoitamisessa tulisi moittia.

3.3 Yhteenveto

A:n ja B:n toiminnassa edellä yksilöidyt puutteet merkitsevät poikkeamista hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista (TTL 4:3). Tilintarkastuslain (TTL 10:1-4) mukaan A:lle ja B:lle tulee määrätä tilintarkastuslain 10 luvun mukainen seuraamus.

Muilta osin tutkinnassa esiin tulleet ja ilmoittajan esiin tuomat seikat eivät anna aihetta moitteisiin. A:lla ja B:llä ei ole ollut velvollisuutta lausua hallituksen jäsenten vastuuvapaudesta tilikaudelta 1.8.2020 – 31.7.2021 antamassaan tilintarkastuskertomuksessa, koska laissa ei tällaista lausuntoa vaadita eivätkä tilintarkastajat olleet saaneet yhdistyksen kokoukselta toimeksiantoa vastuuvapaudesta annettavan lausunnon antamiseksi tilintarkastuskertomuksessa. Tilinpäätöksen myöhästyminen tilikaudella 1.8.2020 – 31.7.2021 käy selvästi ilmi tilinpäätösasiakirjoista, eikä A:lla ja B:llä ole olennaisuuden kannalta ollut velvollisuutta esittää siitä erillistä huomautusta kyseiseltä tilikaudelta antamassaan tilintarkastuskertomuksessa. Yhdistyksen hallitus oli ryhtynyt toimenpiteisiin väärinkäytösepäilyyn tultua ilmi tilikaudella 1.8.2020 – 31.7.2021, joten A:lla ja B:llä ei ollut syytä esittää huomautusta hallituksen jäsenten toimista kyseisessä asiassa tilikaudelta 1.8.2020 – 31.7.2021 antamassaan tilintarkastuskertomuksessa.

3.4 Salassapitoa koskevat vaatimukset

Tilintarkastuslautakunta soveltaa toiminnassaan lakia viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999). Kyseisen lain 14 §:n 1 momentin mukaan viranomaisen asiakirjan antamisesta päättää se viranomainen, jonka hallussa asiakirja on, jollei 15 §:n 3 momentissa tai muualla laissa toisin säädetä.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tiedon antaminen asiakirjasta ratkaistaan viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetussa laissa säädettyssä menettelyssä asiakirjoja pyydettyäessä. Näin ollen tilintarkastuslautakunta jättää toimivaltaansa kuulumattomana tutkimatta tämän tutkinta-asian yhteydessä esitetyn vaatimuksen asiakirjojen salassa pidettäväksi määräämisestä.

4 Seuraamusarviointi ja seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat

Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle huomautus, jos tämä on huolimattomuudesta menettellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti tai muussa lainsäädännössä olevien tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti. Huomautus on riittävä seuraamus, jos moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Jos huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus.

Tilintarkastuslautakunta on ottanut seuraamuksesta päättäessään huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat ja tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:ssä mainitut seikat. A ja B ovat toimineet yhteistyössä PRH:n tilintarkastusvalvonnan kanssa valvonnan toteuttamiseksi. Kummallakaan ei ole aikaisemmin määrätty seuraamusta hyvän tilintarkastustavan vastaisesta toiminnasta. Kumpikaan heistä ei ole pyrkinyt saamaan itselleen henkilökohtaista hyötyä menettelystään.

A:n ja B:n moitittava menettely ei ole vaarantanut Yhdistyksen tilikauden 1.8.2020 – 31.7.2021 antamaa oikeaa ja riittävää kuvaa. Väärinkäytösepäily on tullut esiin, tosin ilman A:n ja B:n myötävaikutusta, ennen tilinpäätöksen laatimista ja tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilinpäätöksen ja tilintarkastuskertomuksen lukija on saanut riittävät tiedot väärinkäytösepäilystä ja sen määrästä. A ja B ovat kiinnittäneet antamassaan tilintarkastuskertomuksessa lukijan huomiota väärinkäytösepäilyyn. He ovat arvioineet kriittisesti hallituksen toimien riittävyyttä ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilinpäätöksen myöhästyminen huomauttamatta jättäminen on vähäinen laiminlyönti. Nämä ovat A:n ja B:n moitittavaan toimintaan liittyviä lieventäviä seikkoja. Tässä tapauksessa tilintarkastuslautakunta katsoo, että huomautus on A:lle ja B:lle riittävä seuraamus heidän laiminlyönneistään.

Sovelletut säännökset

Perusteluissa mainitut ja tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luvun 1 § sekä 7 luku 2 ja 3 §

Valitusoikeus

Asianosaisilla A:lla, B:llä ja Tilintarkastusyhteisö C:llä on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen valitusosoituksen mukaisesti.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (pj), Jussi Heiskanen (varapj), Ari Ahti, Mari Arala, Antti Fredriksson, Janne Ruohonen, Tiina Toivonen ja Eljas Vesterbacka

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta
Pekka Pajamo
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta
tilintarkastusvalvonta@prh.fi

Liite Valitusosoitus