



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## HT Annami Havuselan toiminta Värimarket Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 7.12.2022

Päätöksen diaarinumero: PRH/1892/10000/2022

### Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2022 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu HT Annami Havuselan toimintaan liittyviä puutteita hänen suorittamassaan Värimarket Oy:n tilikauden 1.6.2020-31.5.2021 tilintarkastuksessa. Havusela on antanut tilintarkastuksesta 28.6.2021 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

### Havuselan kuuleminen

Annami Havusela on 15.11.2022 saapuneessa vastineessaan kommentoinut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle nyt käsitelyssä olevaa tutkinta-asiaa. Hän katsoo noudattaneensa hyvää tilintarkastustapaa. Havuselan mukaan hänen asiakkaansa ovat pieniä tai pienehköjä yrityksiä, joiden aineistot hän käy tarkastuksessa kokonaan läpi. Vuosittain tarkastusten painopisteet vaihtelevat. Kaikkia osa-alueita hän ei dokumentoi perusteellisesti joka vuosi. Värimarket Oy:n tilintarkastusta hän kommentoi seuraavasti.

Liikevaihdon tarkastus: Yritys tekee aliurakoita suurehkoille rakennusalan yrityksille, joiden laskutus etenee maksupostisysteemillä. Samoin yritys tekee yksityishenkilöille urakoita, jotka laskutetaan, kun työ on valmis. Lisäksi yritys myy myymälästä yksittäisille asiakkaille tarvikkeita, jotka maksetaan käteisellä tai kortilla taikka laskutetaan. Käytössä on päivittäinen kassakirja, joka täsmäytetään kuukausittain kirjanpitoon. Kassan rahamäärä on pienehkö ja saldo tilikauden päättyessä on looginen.

Vaihto-omaisuuden tarkastus: Vaihto-omaisuuden määrä perustuu varasto-ohjelman listauksiin ja manuaalisesti tehtyihin listauksiin. Varastonimikkeiden hinnat ovat ostohintoja (alv 0 %). Vaihto-omaisuus on tarkastettu perusteellisesti vuonna 2019 ja vuonna 2021 menettely on ollut vuoden 2019 kaltainen.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on tarkastettu vertaamalla niitä pääkirjan saldoihin. Pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut on tarkastettu tositeaineiston läpikäynnin yhteydessä. Tilintarkastussuunnitelma on käsittänyt koko aineiston läpikäynnin, tilinpäätöksen oikeellisuuden tarkastamisen, poistojen oikeellisuuden tarkastamisen sekä verohallinnon ilmoitukset ja niiden vertaamisen pääkirjaan.

Havusela on todennut olevansa täysin riippumaton asiakkaasta ja että toimeksiannon jatkamiselle ei ole esteitä.

Muista tarkastustoimenpiteistä Havusela mainitsee koko aineiston läpikäynnin ja tilintarkastusdokumentaatiosta sen, että siinä on kehitettävää. Palveluorganisaation käytön vaikutuksen arvioinnista tilintarkastuksen suorittamiseen hän toteaa, että tilitoimisto on tunnettu ja luotettava. Analyttisten toimenpiteiden suorittamisen osalta viitataan tilintarkastajan työkirjaan.

Havuselaa on kuultu myös laaduntarkastuksen suorittamisen yhteydessä. Tilintarkastuslautakunta on ottanut nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsitelyssä huomioon Havuselan aikaisemmin PRH:n tilintarkastusvalvonnalle esittämät seikat.

## Muu aineisto

PRH:n tilintarkastusvalvonta on esittänyt tilintarkastuslautakunnalle tilintarkastusvalvonnan suorittamassa laaduntarkastuksessa käytetyn keskeisen aineiston.

## Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa HT Annami Havuselalle varoituksen.

## Perustelut

Tilintarkastaja on toiminnassaan velvollinen noudattamaan ammattieettisiä periaatteita (tilintarkastuslain, TTL, 4 luvun 1 §) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4 luvun 3 §). TTL 4 luvun 12 §:n mukaan tilintarkastajan on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi. Toimintatapojen tulee sisältää riittävät periaatteet muun muassa riskienhallinnasta, sisäisestä vuosittain arvioitavasta laadunvalvonnasta ja toimeksiantojen koskevan aineiston toimeksiantokohtaisesta dokumentoinnista.

### Tilintarkastuslautakunnan arvio Havuselan toiminnasta

Tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa on havaittu puutteita, jotka liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen useilla tilintarkastuksen eri osa-alueilla.

#### ***Liikevaihdon tarkastaminen***

Liikevaihtoon suoritettavat tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa tilintarkastuskansiossa.

Tilintarkastajan dokumentaatiotavan vuoksi on vaikea arvioida hankitun tilintarkastusevidenssin määrää tilikauden aikaisesta liikevaihdosta, liikevaihdon tapahtumista ja oikeellisuudesta.

Tilintarkastaja ei ole riittävässä määrin yksilöinyt tarkastamiaan liikevaihdon tapahtumia eikä ole hankkinut todennettavissa olevaa tilintarkastusevidenssiä liikevaihdon katkosta. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei myöskään ilmene, liittyykö tilintarkastajan mielestä liikevaihdon tulouttamiseen väärinkäytösriskejä.

#### ***Vaihto-omaisuuden tarkastaminen***

Tilintarkastajan hankkima tilintarkastusevidenssi vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja arvostuksesta ei ole todennettavissa. Tilintarkastaja ei ole osallistunut inventaariin laaduntarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella tai tehnyt vaihtoehtoisia toimenpiteitä vaihto-omaisuuden olemassaolon varmentamiseksi. Tilintarkastajan suorittama vaihto-omaisuuden arvostuksen tarkastus ei ole todennettavissa.

#### ***Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen***

Tilinpäätöksen lukujen täsmäyttäminen kirjanpitoaineistoon tai vertailutietojen täsmäyttäminen eivät ole todennettavissa tilintarkastuskansiossa. Lisäksi dokumentaatiosta ei ilmene, miten tilintarkastaja on varmentunut tilinpäätöksessä esitettävien liitetietojen täydellisyydestä. Tilintarkastaja ei ole liittänyt tilintarkastuskansioon tarkastusmerkintöjä sisältävää tilinpäätöstä tai muuta vastaavaa selvitystä tilinpäätöksessä esitettyjen lukujen, vertailutietojen ja liitetietojen tarkastamisesta. Tilintarkastuskansio ei sisällä tilinpäätöstietojen tarkastuslistaa tai muuta selvitystä, miten tilintarkastaja on varmentunut tilinpäätöksessä esitettävien tietojen täydellisyydestä.

#### ***Pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastaminen***

Tilintarkastajan laatima tilintarkastussuunnitelma ei huomioi riskiä siitä, että johto sivuuttaa kontrollit eikä tilintarkastaja ole suunnitellut ja suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä riskiin vastaamiseksi.

Dokumentaatiosta ei ilmene,

- onko tilintarkastaja muodostanut käsityksen ja arvioinut taloudellisen prosessin kontrolleja, jotka liittyvät pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen kirjaamiseen
- mitä tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on kohdistanut pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastamiseen
- mitkä pääkirjanpitoventien ja muut oikaisut hän on tarkastanut

### **Tilintarkastussuunnitelma**

Tilintarkastaja ei ole laatinut riittävän yksityiskohtaista tilintarkastussuunnitelmaa. Tilintarkastuskansiosta ei ilmene, mitä tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on suunnitellut vastatakseen toimeksiannossa oleviin riskeihin kannanottotasolla (suunniteltujen toimenpiteiden luonne, laajuus ja ajoitus). Dokumentaatiosta ei ilmene, miten tilintarkastajan on ollut tarkoitus käsitellä väärinkäytösriskejä (johto ohittaa kontrollit- ja tulouttamiseen liittyvä väärinkäytösriski).

### **Riippumattomuuden arviointi ja toimeksiannon jatkamisen arviointi**

Tilintarkastaja ei ole dokumentoinut riippumattomuuteen liittyviä seikkoja eikä asiakastoimeksiannon jatkamiseen liittyvää ammatillista harkintaansa.

### **Muiden tarkastustoimenpiteiden suorittaminen ja tilintarkastusdokumentaatio**

Tilintarkastaja ei ole hankkinut riittävästi tilintarkastusevidenssiä seuraavista olennaisista tilinpäätöseristä tai tilintarkastaja on suorittanut tarkastustoimenpiteitä, jotka eivät ole todennettavissa:

- rahat ja pankkisaamiset
- myyntisaamiset
- ostovelat
- materiaalit ja palvelut
- liiketoiminnan muut kulut
- rahoituskulut

### **Palveluorganisaation käytön vaikutuksen arviointi tilintarkastuksen suorittamiseen**

Tilintarkastaja ei ole dokumentoinut työpapereihinsa käsitystään palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta ja merkittävydestä, sekä niiden vaikutuksesta käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta relevanttiin sisäiseen valvontaan tunnistaakseen ja arvioidakseen olennaisen virheellisuuden riskit. Tilintarkastaja ei ole myöskään suunnitellut ja suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi.

### **Analyttiset toimenpiteet**

Tilintarkastaja ei ole todennettavasti suunnitellut ja suorittanut tilintarkastuksen loppuvaiheessa analyttisiä toimenpiteitä tehdessään yleistä johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen hänen yhteisöstä muodostamansa käsityksen kanssa.

### **Yhteenveto**

HT Havuselan tilintarkastusvalvonnalle esittämää tarkastusdokumentaatiota nyt kyseessä olevassa tarkastustehtävässä on pidettävä olennaisesti puutteellisenä eikä se täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Havuselan dokumentaation perusteella ei ole mahdollista saada selkeää käsitystä tilintarkastuksen suunnittelusta, riskiarviosta, suoritetuista tarkastustoimenpiteistä, hankitusta evidenssistä ja ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista eikä todeta, onko Havuselan käytössä olleen tarkastusaineiston perusteella ollut asianmukaista päätyä hänen tilintarkastuskertomuksessaan esitettyyn vakiomuotoiseen lausuntoon.

### **Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat**

TTL 10 luvun 1 §:n mukaan huomautus on riittävä seuraamus, jos tilintarkastajan moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Jos edellä tarkoitettu menettely on sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus. Lain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat.

Edellä mainitut puutteet Havuselan suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden dokumentoinnissa antavat aihetta vakavaan kritiikkiin. Mahdollisen haitan tai vahingon määrää tilintarkastuslautakunnan ei ole mahdollista arvioida. Havusela on toimittanut häneltä pyydyt selvitykset yhteistyökykyä osoittaen. Hänellä ei tällä hetkellä ole tilintarkastajarekisterissä seuraamuksia. Hän on kuitenkin saanut hylättytuloksen myös edellisessä laaduntarkastuksessaan vuonna 2018. Kyseisessä Havuselan tilintarkastustoimeksiannossa havaittujen puutteiden vuoksi tilintarkastuslautakunta on päätöksellään 28.5.2019 (PRH/277/10000/2019) antanut hänelle huomautuksen, joka on ollut tilintarkastajarekisteriin merkittynä TTL 6 luvun 9 §:n 3 momentissa säädetyn kolmen vuoden ajan.

Vuonna 2022 suoritetussa laaduntarkastuksessa tehdyt havainnot ja siitä saatu uusi hylätty-tulos osoittavat, että Havusela ei ole korjannut toimintaansa eikä ole ryhtynyt riittäviin toimenpiteisiin tilintarkastustyönsä laadun kehittämiseksi. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Havuselalle on annettava varoitus.

### **Sovelletut säännökset**

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 1, 3 ja 12 §, 7 luku 2 ja 5 §, 10 luku 1 ja 7 §

### **Valitusoikeus**

Annami Havuselalla on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

### **Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Ari Ahti, Mari Arala, Antti Fredriksson, Lasse Niemi, Riikka Rannikko, Anders Tallberg ja Tiina Toivonen

### **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta  
Pekka Pajamo  
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pekka Virtamo  
Esittelijä  
Tilintarkastusvalvonta

Liite            Valitusosoitus